

SVEUČILIŠTE U SPLITU
EKONOMSKI FAKULTET

DIPLOMSKI RAD
ULOGA RAČUNOVODSTVA U SUSTAVU
UPRAVLJANJA KVALITETOM

Mentor:

izv.prof.dr.sc. Andrijana Rogošić

Student:

Martina Zadro, 2171538

Split, kolovoz, 2019.

SADRŽAJ:

1. UVOD	1
1.1. Definicija problema	1
1.2. Cilj rada	2
1.3. Metode rada.....	3
1.4. Struktura rada	3
2. SUSTAVNO UPRAVLJANJE KVALITETOM	4
2.1. Definicija kvalitete	4
2.2. Povijesni razvoj upravljanja kvalitetom	6
2.3. Pojam upravljanja kvalitetom.....	8
2.3.1. Principi potpunog upravljanja kvalitetom	10
2.3.2. Prednosti implementacije potpunog upravljanja kvalitetom	12
2.3.3. Norma ISO 9001	13
3. RAČUNOVODSTVO TROŠKOVA KVALITETE	13
3.1. Pojam i vrste troškova kvalitete	15
3.1.1. Troškovi za kvalitetu	18
3.1.2. Troškovi odstupanja od kvalitete	20
3.2. Praćenje troškova kvalitete.....	21
3.3. Aspekti promatranja troškova kvalitete	25
3.3.1. Vanjski aspekti promatranja troškova kvalitete	26
3.3.2. Unutarnji aspekti promatranja troškova kvalitete	26
3.4. Pregled dosadašnjih istraživanja	29
4. EMPIRIJSKO ISTRAŽIVANJE	34
4.1. Definiranje uzorka.....	34
4.2. Rezultati istraživanja.....	35
5. ZAKLJUČAK.....	47
6. LITERATURA	48
POPIS SLIKA	52

POPIS TABLICA	52
POPIS GRAFIKONA.....	52
SAŽETAK	53
SUMMARY	53
PRILOG: Anketni upitnik.....	54

1. UVOD

1.1. Definicija problema

U današnjem vremenu kvaliteta proizvoda i usluga postaje najvažniji strateški cilj poduzeća. Dinamično tržište, tržište gdje je konkurencija sve veća zahtijeva da menadžment pojedinog poduzeća shvati sustavno upravljanje kvalitetom jednim od glavnih zadataka. Upravljanje potpunom kvalitetom orijentirano je na poboljšanje cjelokupnog poslovanja. Predstavlja specifičan koncept menadžmenta koji je orijentiran na kontinuirano unaprjeđivanje poslovanja, timski rad, rast zadovoljstva kupaca i snižavanje troškova.¹

Cilj sustavnog upravljanja kvalitetom nije samo ugoditi kupcu, već i zaštititi kupca od eventualnih neugodnosti proizašlih iz neusklađenosti proizvoda ili usluge s kupčevim željama i očekivanjima. Kupac bi trebao biti zadovoljan proizvodom ili uslugom ne samo tijekom kupnje istog, nego i nakon kupnje, prilikom korištenja.

Organizacije su uočile kako im potpuno upravljanje kvalitetom omogućuje da postignu i zadrže konkurentsku prednost, kako na domaćim, tako i na stranim tržištima. Upravljanje kvalitetom ne vodi samo do povećane produktivnosti, većih standarda, povećane motivacije i zadovoljstva kupca nego i omogućava smanjenje troškova.²

Poduzeća koja sustavno upravljaju kvalitetom mogu uspostaviti i interno orijentirano računovodstvo troškova kvalitete. S obzirom da praćenje troškova kvalitete nije zakonski obvezno, nego je podređeno volji organizacija, postavlja se pitanje: *zašto će poduzeća uspostaviti računovodstvo troškova kvalitete? Može li računovodstveno praćenje troškova kvalitete i izvještavanje o istima doprinijeti boljem upravljanju kvalitetom i ostvarivanju većih prihoda?*

Na temelju računovodstvenih informacija menadžeri donose važne odluke, te je potrebno da dobivene informacije budu točne i objektivne, kako bi menadžerske odluke, koje su donesene na temelju računovodstvenih informacija, dovele do poboljšanja tržišnog položaja poduzeća i ostvarivanja većih profita, što je i cilj svakog poduzeća. U uvjetima oštre konkurencije

¹ Buble, M. (2006): Menadžment, Ekonomski fakultet Split, Split, str.42.

² Dale, B. G., Plunkett, J. J. (1999): Quality costing, Gower Publishing, str. 9.

kratkoročne prednosti određene proizvodnje vremenom nestaju i zato su potrebna stalna poboljšanja, bilo putem snižavanjem troškova ili povećanjem kvalitete proizvoda i usluga.

Metode upravljanja kvalitetom najučinkovitije su ako se koriste za prevenciju problema, a ne onda kada je problem nastao. Sustav upravljanja kvalitetom trebao bi se prožimati kroz cijelu organizaciju, od vrha do dna.

Uspostava sustava praćenja troškova kvalitete uvjetovana je odlučnošću uprave organizacije u provedbi kontinuiranog poboljšanja na temelju informacija o troškovima. Informacije o troškovima pruža računovodstvo troškova, koje je dio računovodstvenoga sustava organizacije namijenjeno isključivo internim korisnicima, kao što je menadžment svih hijerarhijskih razina. Za potrebe praćenja efekata upravljanja kvalitetom potrebno je računovodstveno evidentirati troškove koji pri tome nastaju.³

Računovodstvo troškova kvalitete prvenstveno je namijenjeno unutarnjim korisnicima. Predmet istraživanja je utvrditi može li računovodstvo troškova kvalitete znatno utjecati na upravljanje kvalitetom, te je li ono razvijenije u velikim poduzećima.

1.2. Cilj rada

Svrha i ciljevi ovog rada proizlaze iz samog problema i predmeta istraživanja. Svrha i cilj rada je teoretski analizirati i objasniti pojam kvalitete, upravljanja kvalitetom, istražiti principe i prednosti implementacije sustava upravljanja kvalitetom, te definirati računovodstvo troškova kvalitete i njegove osnovne karakteristike.

Cilj empirijskog dijela je istražiti utjecaj računovodstva troškova kvalitete na razvijenost sustavnog upravljanja kvalitetom i poslovni rezultat. Također želi se utvrditi jesu li velika poduzeća ona koja imaju razvijenije računovodstvo troškova kvalitete u odnosu na srednja i mala poduzeća.

³ Rogošić, A. (2009): Računovodstvo troškova u funkciji upravljanja kvalitetom, Ekonomska misao i praksa, broj 1, str. 116.

1.3. Metode rada

U skladu s opisanim problemom i ciljevima istraživanja u radu će se koristiti različite metode istraživanja kako bi se došlo do što kvalitetnijih zaključaka i rezultata. U teorijskom dijelu rada koristit će se sljedeće metode: induktivna metoda, deduktivna metoda, metode analize, metoda sinteze, metoda dokazivanja, metoda deskripcije i komparativna metoda. Podaci za teorijski dio rada bit će prikupljeni iz knjiga, znanstvenih članaka i nastavnih materijala. U empirijskom dijelu rada koristit će se metoda anketiranja, koja će biti provedena nad poduzećima koja imaju implementiran sustav upravljanja kvalitetom.

1.4. Struktura rada

Diplomski rad sastojat će se od 5 dijelova, uključujući uvod i zaključak.

U uvodnom dijelu opisat će se problem istraživanja, ciljevi istraživanja, metode korištene u radu te struktura rada.

U drugom dijelu rada objasniti će se pojam upravljanja kvalitetom, pojam kvalitete, razvoj samog sustava potpunog upravljanja kvalitetom, prednosti koje proizlaze iz implementacije sustava upravljanja kvalitetom, te definirati norma ISO 9001.

U trećem dijelu rada teoretski će se objasniti pojam troškova kvalitete, ukratko objasniti vrste troškova kvalitete, način na koji se ti troškovi prate računovodstveno te aspekte njihova promatranja.

U četvrtom dijelu prikazat će se empirijski dio u kojem se analiziraju prikupljeni podaci i testiraju postavljene hipoteze. Na temelju dobivenih rezultata odlučuje se o prihvatanju ili odbacivanju hipoteza.

U zaključnom dijelu rada dat će se osvrt i pregled cjelokupnog rada i dobivenih rezultata.

2. SUSTAVNO UPRAVLJANJE KVALITETOM

2.1. Definicija kvalitete

Riječ kvaliteta potječe od latinske riječi *qualitas*, što u prijevodu znači „kakav“. Predstavlja svojstvo, odliku, značajku, sposobnost, vrijednost. Osnovna definicija kvalitete je „Kvaliteta je zadovoljstvo kupaca“. Od zadovoljstva kupaca polazi sve ostalo. Kupac je onaj tko odlučuje što je kvaliteta. U kvaliteti se teži stalnom poboljšanju i unaprjeđenju. Definicija kvalitete prema normi ISO 9000 je „Kvaliteta je stupanj do kojega skup svojstvenih karakteristika ispunjava zahtjeve“. Kvalitetu nekog proizvoda ili usluge određuje odnos želja i potreba korisnika i njihove realizacije od proizvođača. Kvaliteta se različito shvaća i interpretira ovisno o tome tko gleda na kvalitetu. Različita shvaćanja kvalitete imaju potrošači, proizvođači i tržište. Kvaliteta sa stajališta potrošača je stupanj vrijednosti proizvoda ili usluge koji zadovoljava potrebu korisnika. Roba kojoj je uporabna vrijednost takva da zadovoljava potrebu korisnika. Kvaliteta sa stajališta proizvođača je mjera koja pokazuje koliko je vlastiti proizvod ili usluga namijenjen tržištu uspio, odnosno koliko se takvog proizvoda ili usluge prodalo. Kvaliteta sa stajališta tržišta je stupanj do kojeg određena roba ili usluga zadovoljava određenog kupca u odnosu na istovrsnu robu ili uslugu konkurencije. Kvaliteta je stupanj do kojeg su proizvodi i usluge prošli od kupoprodaje i potvrdili se kao kvalitetan proizvod ili usluga i pritom ostvarili profit.⁴

Karakteristike kvalitete dijele se na proizvodne i uporabne. Proizvodne karakteristike kvalitete su:⁵

- mehanička svojstva,
- električna svojstva,
- dužne mjere,
- geometrijski oblik,
- površinska prerada,

⁴ Svijet kvalitete, Kvaliteta, [Internet], raspoloživo na: <https://www.svijet-kvalitete.com/index.php/kvaliteta>, [27.6.2019.]

⁵ Svijet kvalitete, Kvaliteta, [Internet], raspoloživo na: <https://www.svijet-kvalitete.com/index.php/kvaliteta>, [27.6.2019.]

- mehaničke karakteristike sastava, i
- električne karakteristike sastava.

U uporabne karakteristike kvalitete spadaju:⁶

- funkcionalnost,
- pouzdanost, i
- izgled.

Osiguranje kvalitete aktivnost je usmjerena na pružanje proizvoda ili usluga primjerene kvalitete kupcima. Bitni kriteriji sagledavanja pojma kvalitete sa stajališta profitno orijentirane organizacije su:⁷

- prosudbeni kriterij,
- kriterij temeljen na učinku (proizvodu),
- kriterij s aspekta korisnika,
- kriterij temeljen na vrijednosti, i
- kriterij temeljen na proizvodnji.

Prema prosudbenom kriteriju kvalitetom se smatra sve ono što je prema općeprihvaćenom stavu percipirano kao takvo. Prema kriteriju temeljenom na učinku kvaliteta je funkcija specifičnih, mjerljivih varijabli. Razlika u kvaliteti je rezultat razlike u kvantiteti nekih obilježja proizvoda ili usluga. S aspekta kupaca kvaliteta je definirana kao sukladnost s namijenjenom uporabom. Prema kriteriju temeljenom na vrijednosti kvaliteta je definirana kao odnos korisnosti proizvoda ili usluge i tržišne cijene. Prema kriteriju temeljenom na proizvodnji kvaliteta se definira kao sukladnost sa specifikacijom proizvoda definiranom u fazi dizajna istog.⁸

⁶ Svijet kvalitete, Kvaliteta, [Internet], raspoloživo na: <https://www.svijet-kvalitete.com/index.php/kvaliteta>, [27.6.2019.]

⁷ Rogošić, A.: Računovodstvo troškova kvalitete – materijal za diplomski sveučilišni kolegij Računovodstvo troškova II, Ekonomski fakultet Split, 2018.

⁸ Rogošić, A.: Računovodstvo troškova kvalitete – materijal za diplomski sveučilišni kolegij Računovodstvo troškova II, Ekonomski fakultet Split, 2018.

2.2. Povijesni razvoj upravljanja kvalitetom

Postoje različiti pogledi na kvalitetu. Među najpoznatijim su tradicionalni pogled i suvremeni pogled.

Tablica 1: Pogledi na kvalitetu

Tradicionalni pogled	Suvremeni pogled
Produktivnost i kvaliteta su suprotni ciljevi	Produktivnost je posljedica poboljšanja kvalitete
Kvaliteta znači zadovoljavanje specifikacija	Kvaliteta znači ispravno definiranje zahtjeva usmjerenih na zadovoljstvo kupaca
Kvaliteta se mjeri stupnjem nekonformnosti	Kvaliteta se mjeri zadovoljstvom kupaca i kontinuiranim unaprjeđenjem
Kvaliteta se postiže inspekcijom proizvoda	Kvaliteta se definira dizajnom, a osigurava kontrolom
Pogreške su dopuštene ako su unutar specifikacija	Pogreške se sprječavaju procesnim tehnikama
Kvaliteta je odvojena poslovna funkcija	Kvaliteta je dio svake funkcije i svake faze životnog vijeka proizvoda
Radnici su krivi za lošu kvalitetu	Menadžment je odgovoran za kvalitetu
Odnosi s dobavljačima su kratkoročni i okrenuti cijeni	Odnosi s dobavljačima su dugoročni i okrenuti kvaliteti

Izvor: Mihanović, Damir. (2016): "Povezanost postizanja i održivosti liderske pozicije s potpunim upravljanjem kvalitetom u velikim poduzećima u Republici Hrvatskoj." Disertacija, Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet, str. 115, raspoloživo na: <https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:124:334058>

Kao što se može vidjeti iz prethodne tablice dugo vremena je prevladavao tradicionalni pogled prema kojemu se kvaliteta shvaća kao stanje proizvoda koje se ustanovljuje kada je proizvod gotov i ne može se više ništa učiniti po pitanju njegove kvalitete. Prema suvremenom pogledu na kvalitetu nastoji se istraživanjem uočiti mjesto i uzrok nastanka pogrešaka te ih ukloniti prije nastanka gotovog proizvoda.

Povijesni razvoj kvalitete seže u daleku prošlost kada je babilonski kralj Hamurabi uveo red u poslovanje svojih poduzetnika, donijevši oko 2100. godine prije nove ere svoj poznati Zakon o

zaštiti kupaca i malih poduzetnika od prijevara. Razvojni put upravljanja kvalitetom može se podijeliti u šest razdoblja:⁹

- faza predindustrijske revolucije: u razdoblju od 13. do 19. stoljeća obrtnici diljem Europe bili su organizirani u cehove. Cehovi su bili odgovorni za kreiranje strogih pravila za kvalitetu proizvoda. Postojala je inspekcija koja je kontrolirala proizvode obrtnika te je koristila inspekcijske znakove koji su bili dokaz kvalitete proizvoda. Ovaj pristup kvaliteti proizvodnje bio je dominantan sve do Industrijske revolucije početkom 19. stoljeća
- faza industrijske revolucije: početkom 19. stoljeća u Americi je bio primjenjivan isti model obrtništva kao i u europskim zemljama. U tom modelu obrtnici koji su proizvodili dobra bili su orijentirani na lokalno tržište te su prije prodaje svojih proizvoda morali kontrolirati ispravnost i kvalitetu proizvoda kako ne bi takav proizvod došao do kupca. U velikim tvorničkim sustavima, koji su bili rezultat industrijske revolucije u Europi, obrtnici su postali radnici u tvornicama a vlasnici kontrolori kvalitete proizvoda. Vještine i znanja radnika u tvornicama osiguravali su kvalitetu proizvoda uz stalnu primjenu kontrole kvalitete. Američki inženjer Frederick W. Taylor krajem 19. stoljeća razvio je novi menadžerski pristup pomoću kojeg je želio povećati produktivnost bez povećanja izučenih obrtnika. To je i ostvario na način da je planiranje dodijelio specijaliziranim inženjerima, a obrtnike i kontrolore je koristio kao menadžere i inspektore. Međutim, ovaj pristup je smanjio autonomiju radnicima koji su obavljali monotone i ponavljajuće radne zadatke te je doveo do povećanja proizvoda s greškama te pada razine kvalitete. Vlasnici tvornica, kako bi spriječili dolazak proizvoda s greškama do kupca, stvaraju inspekcijske odjele koji su zaduženi za sprečavanje dolaska neispravnih proizvoda do kupca.
- početak 20. stoljeća: početkom 20. stoljeća prvi put se pojavljuje procesni pristup u upravljanju kvalitetom. Procesni pristup je model koji se definira kao skup aktivnosti koje uzimaju input, dodaju mu vrijednost i daju output. 7 Međutim, najvažniji trenutak se dogodio dvadesetih godina prošlog stoljeća kada je Walter A. Shewhart, statističar u Bell Laboratories, razvio statističku kontrolu procesa i poznati PDCA krug (plan-do-check-act). Shewarthovi principi statističkog upravljanja kvalitetom poznati su kao SQC (statistical quality control).

⁹ Britvić, J. (2011): Moderni sustavi upravljanja u organizacijama, Praktični menadžment, Vol. 2, broj 2, str. 73.

- drugi svjetski rat: za daljnji razvoj statističke kontrole kvalitete najzaslužniji je W. Edwards Deming, statističar koji je bio veliki pobornik Shewarhovich SQC metoda. Deming je uz dva američka stručnjaka, Josepha Juran i Armanda Feigenbauma, radio na primjeni triju fundamentalnih menadžerskih procesa – planiranju, kontroli i poboljšanjima. Isto tako, njihov naglasak je bio na činjenici da je zadovoljavanje potreba kupaca od izrazite važnosti.
- 80-te godine: ogromni problemi koje je imalo gospodarstvo SAD-a zbog velikih udjela grešaka na svojim proizvodima i sve većeg zaostajanja za razinom kvalitete japanskih proizvoda, potakli su gospodarstvenike SAD-a na zaokret u upravljanju kvalitetom. Philip Crosby sa svojom knjigom „Kvaliteta je besplatna“ potaknuo je mnoge u SAD-u na primjenu koncepta nula defekata. Američki stručnjaci su počeli odlaziti u Japan i proučavati što to japanske kompanije rade. Sredinom 80-tih tri najveća američka proizvođača automobila – Ford, GM i Chrysler – počeli su primjenjivati programe kontrole kvalitete. Godina 1987. smatra se kao jednom od najvažnijih u povijesti kvalitete jer osim što su objavljeni kriteriji za dodjelu najpoznatije svjetske nagrade za kvalitetu Malcom Baldrige National Quality Award objavljena je i norma ISO 9000 pod nazivom „Sustavi kvalitete – model osiguranja kvalitete u dizajnu, razvoju, proizvodnji, instalaciji i servisiranju proizvoda“. Prvo izdanje norme ISO 9000 prouzročilo je korjenite promjene u upravljanju kvalitetom.
- 21. stoljeće: u stoljeću globalizacije i hiperkonkurencije organizacije su odjednom postale izložene globalnom tržištu. Slijedom toga njihova konkurencija više nisu bile geografski bliske organizacije, nego su to postale i one sa svih ostalih krajeva svijeta. One organizacije koje imaju manje problema s konkurencijom dostigle su višu razinu kvalitete u svojim procesima. Samo one organizacije koje su sposobne proizvesti proizvode svjetske kvalitete mogu konkurirati na ovoj razini.

2.3. Pojam upravljanja kvalitetom

Upravljanje kvalitetom je skup radnji upravljanja koji određuje politiku kvalitete, ciljeve i odgovornosti te ih u okviru sustava kvalitete ostvaruje pomoću planiranja, praćenja, osiguravanja i poboljšavanja kvalitete. Upravljanje kvalitetom je nadogradnja na osiguranje i

kontrolu kvalitete i zauzima važno mjesto u strateškom planiranju svake organizacije.¹⁰ Upravljanje kvalitetom postaje jedan od najvažnijih zadataka suvremenog menadžmenta.

Kvaliteta u korporacijskoj strategiji povećava produktivnost eliminiranjem grešaka u poslovnim procesima ne samo zato jer pazi na kvalitetu gotovih proizvoda nego i zbog stalnog nadzora u svim poslovnim fazama. Međutim, da bi kvaliteta postala strategijom poduzeća, potrebno je mijenjati percepciju posebno kad je u pitanju ostvarivanje ekonomske koristi što ovisi o tomu u kojoj mjeri poduzeće ispunjava očekivanja svojih kupaca. Stvarna integracija kvalitete u poslovnu strategiju događa se kada vrhovni menadžment postavi sljedeća četiri temeljna cilja strateškog planiranja:¹¹

- kontinuirano unaprjeđivanje kvalitete proizvoda i usluga,
- izraženije uzimanje u obzir uzvratnih informacija kupaca od faze razvoja pa preko proizvodnje i prodaje do konačne uporabe,
- veća fleksibilnost u prilagodbi potrebama kupaca, i
- smanjenje troškova kroz poboljšanu kvalitetu i smanjenje gubitaka zbog nedodane vrijednosti.

Ostvarivanje tih ciljeva zahtijeva razvijen sustav mjerenja performansi odnosno računovodstvo troškova i upravljačko računovodstvo. U praksi je teško razgraničiti zadaće računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva pa se često objedinjuju pod nazivom interno orijentirano računovodstvo. Organizacije koje su usvojile kvalitetu kao strateški cilj trebaju pokazatelje koji nisu samo kratkoročnog financijskog karaktera za praćenje i kontrolu uspjeha ovakve strategije. Tehnike interno orijentiranog računovodstva pružaju informacije menadžerima koje im moraju poslužiti za ostvarivanje strateških ciljeva, posebno onih vezanih za kvalitetu.

Uvođenje sustava kvalitete u organizaciju, u današnje vrijeme, mora poduzeti svako poduzeće koje želi ostvariti neko poboljšanje, smanjiti troškove, poticati zaposlenike, a sve kako bi poduzeće ostvarilo bolji konkurentski položaj. Za uspješno upravljanje kvalitetom važna je uključenost svih zaposlenika, a ne samo vrhovnog menadžera. Cilj upravljanja kvalitetom je zadovoljiti potrebe kupaca, jer njihovo zadovoljstvo rezultira opstankom ili ne opstankom poduzeća na tržištu. Postoje različiti načini kako se može upravljati kvalitetom. Neki od

¹⁰ Svijet kvalitete, Upravljanje kvalitetom, [Internet], raspoloživo na: <http://www.svijet-kvalitete.com/index.php/upravljanje-kvalitetom/472-upravljanje-%20%20%20%20%20kvalitetom> [15.7.2019.]

¹¹ Ramljak, B., Rogošić, A. (2013): Interno orijentirano računovodstvo u provedbi strategije kvalitete, Ekonomski pregled, Vol. 64, broj 1, str. 32.

najpoznatijih su ISO norme te potpuno upravljanje kvalitetom o kojima će biti govora u nastavku.

2.3.1. Principi potpunog upravljanja kvalitetom

Upravljanje potpunom kvalitetom (total quality management) predstavlja specifičan koncept menadžmenta koji je orijentiran na kontinuirano unaprjeđivanje poslovanja, timski rad, rast zadovoljstva kupaca i snižavanje troškova.¹² Nova je filozofija i novi izazov za one poslovne subjekte koji teže poslovnoj izvrsnosti. Upravljanje troškovima kvalitete zahtijeva preobrazbu informacijskog sustava računovodstva koji u novim uvjetima treba pružati osnovicu za prepoznavanje, razgraničavanje, evidentiranje, obračunavanje, mjerenje i izvješćivanje o troškovima kvalitete, da bi se osigurala financijska osnovica mjerenja financijskih učinaka ovih aktivnosti. Neki autori smatraju da je kvaliteta važna strateška dimenzija i ključna konkurentska prednost.

Potpuno upravljanje kvalitetom sastoji se od tri riječi: potpuno se odnosi na uključenost svih, uključujući kupce i dobavljače, upravljanje se odnosi na posvećenost višeg menadžmenta na upravljanje kvalitetom, dok se riječ kvaliteta odnosi na zadovoljenje zahtjeva kupaca na pravi način.¹³

Potreba za vođenjem poduzeća kroz sustav cjelokupnog upravljanja kvalitetom nastaje u određenoj razvojnoj fazi poduzeća-onda kada su osnovni egzistencijalni i tehnološki problemi riješeni, kada su informatizacija društva, razvoj transporta i distribucijskih kanala postigli takav stupanj razvoja da kupci mogu birati između više ponuda za svoje potrebe, a imaju novca da to plate. Upravljanje ukupnom kvalitetom, kao skup sistematiziranih pristupa i metoda za vođenje poduzeća, nastao je kao odgovor poduzeća na promijenjene uvjete poslovanja 90-ih godina prošlog stoljeća. Zbog povećanih i sasvim određenih zahtjeva i očekivanja kupaca, tvrtke su morale postati efikasnije u smislu točnijeg i pravodobnog prepoznavanja zahtjeva i očekivanja kupaca. Kultura organizacije i specifične karakteristike aktivnosti tvrtke utječu na izbor modela, metoda, tehnika potpunog upravljanja kvalitetom. Prevelika okrenutost standardima, normama može stvoriti rigidnu organizaciju, gušenje kreativnosti i rizik od pretjerane birokracije. Isto tako, usvajanje nekog od modela potpunog upravljanja kvalitetom vodi ka diferencijaciji

¹² Buble, M. (2006): Menadžment, Ekonomski fakultet Split, Split, str. 42.

¹³ Mijoč, J., Pekanov Starčević, D., Vrdoljak, T. (2012): Mjerenje utjecaja potpunog upravljanja kvalitetom na financijsku uspješnost hrvatskih poduzeća, Ekonomski vjesnik: Review of Contemporary Entrepreneurship, Business, and Economic Issues, Vol. 25, broj 2, str. 295.

organizacije, što pak u ekstremnom slučaju može dovesti do potpune neorganiziranosti. Tvrtka mora za svaku svoju aktivnost pronaći balans između dviju potreba: standardizacije i diferencijacije, u ovisnosti o trenutnoj situaciji, kompetitivnosti, ciljevima, potrebama. Sigurno je da će postojati područja u kojima prevladava potreba za standardiziranjem, ali i područja gdje je imperativ diferencijacija. Standardizacija će pretegnuti nad diferencijacijom u sektorima gdje do izražaja dolazi sigurnost, zdravlje, ambijent te kada je cilj dobivanje certifikata. Diferencijacija će prevladati kad se proučava, interpretira tržište, kod stvaranja novih proizvoda, interne veze i organizacijske arhitekture, u odnosima s klijentima, partnerima i drugo.¹⁴

Principi potpunog upravljanja kvalitetom su:¹⁵

- Okrenutost prema kupcu – organizacije moraju biti svjesne da ovise o svojim kupcima. Moraju zadovoljavati kupčeve zahtjeve te im nuditi i više nego što očekuju.
- Vodstvo uprave – predstavnici uprave stvaraju radne uvjete u kojima osoblje može na najbolji način sudjelovati u ostvarivanju ciljeva organizacije.
- Uključenost svih zaposlenika – organizacije koje žele biti uspješne moraju uključiti cjelokupno osoblje u rad organizacije jer će se tada koristiti njihove mogućnosti. Takvo osoblje će biti motiviranije za sudjelovanje u ostvarivanju zajedničkih ciljeva.
- Procesni pristup – ciljevi organizacije se najbolje stvaraju kroz procesni pristup.
- Sustavni pristup menadžmentu – predstavnici uprave na vodećim pozicijama koji upravljaju sustavom međusobno povezanih procesa doprinose efikasnosti organizacije u ostvarivanju svojih ciljeva.
- Kontinuirano poboljšavanje – organizacije koje provode kontinuirana poboljšavanja uspješnije zadovoljavaju zahtjeve svojih kupaca.
- Odlučivanje na temelju činjenica – predstavnici uprave na vodećim pozicijama trebaju donositi zaključke i odluke na osnovi činjenica odnosno pomoću analize prikupljenih podataka.
- Odnos s dobavljačima – organizacije trebaju njegovati obostrano koristan i uvažavajući odnos sa svojim dobavljačima jer se na taj način povećava uspješnije poslovanje na obostrano zadovoljstvo.

¹⁴ Pavletić, D., Šuman, S. (2008): TQM – put do diferencijacije, Engineering Review: Vol. 28, broj 2, str. 133-141.

¹⁵ Svijet kvalitete, Principi TQM-a, [Internet], raspoloživo na: <https://www.svijet-kvalitete.com/index.php/upravljanje-kvalitetom/1535-principi-tqm-a> [5.7.2019.]

Kako bi sustav upravljanja potpunom kvalitetom bio od pune koristi za organizaciju potrebno je primijeniti svako od navedenih principa, a ne samo neke od njih.

Utvrdjivanje razine zrelosti sustava upravljanja kvalitetom može se opisati kao osvještavanje o provođenju principa upravljanja kvalitetom. Smatra se da je faza zrelosti upravljanja potpunom kvalitetom određena dubinom usađenosti praksi upravljanja potpunom kvalitetom u organizacijsku strategiju i planiranje, menadžerskim odlučivanjem, upravljanjem ljudskim resursima i jačanjem potpornih sustava. Zahvaljujući svemu prethodno navedenom može se zaključiti da razina zrelosti sustava kvalitete ovisi o stupnju primjene svakog pojedinog principa upravljanja kvalitetom.¹⁶

2.3.2. Prednosti implementacije potpunog upravljanja kvalitetom

Koristi koje organizacija može ostvariti implementacijom potpunog upravljanja kvalitetom su:¹⁷

- Pобољшanje timskog rada i rada organizacijskih jedinica
- Pобољшanje komunikacije kroz zajednički jezik i snažna usredotočenost na kupce
- Povećanje uključenosti zaposlenika
- Povećanje zadovoljstva zaposlenika
- Pобољшanje odnosa između zaposlenika i menadžera
- Veća usredotočenost na ključne ciljeve.

Zagovornici TQM-a tvrde da uvođenje takve prakse u poduzeće vodi, uslijed veće kvalitete proizvoda, zadovoljstvu kupaca, zbog veće kvalitete procesa do manje grešaka (škarta) uzrokujući veću proizvodnost, te zbog manjih troškova vodi većoj profitabilnosti. Oni tvrde da menadžeri mogu implementirati TQM u svako poduzeće, počevši od proizvodnih, uslužnih poduzeća, neprofitnih ili vladinih organizacija. Osim toga, tvrde da stvara poboljšane proizvode i usluge, generira snižavanje troškova, stvara zadovoljnije kupce i zaposlenike te u konačnici dovodi do poboljšane financijske performanse poduzeća.¹⁸

¹⁶ Ramljak, B., Rogošić, A. (2013): Interno orijentirano računovodstvo u provedbi strategije kvalitete, *Ekonomski pregled*, Vol. 64, broj 1, str. 34-35.

¹⁷ Barbarić S., Grubišić D., Kekez Poljak J. (2011): Sustavi kvalitete – prednosti i nedostaci, [Internet]: raspoloživo na: https://issuu.com/kvaliteta.net/docs/barbaric_grubisic_kekez-poljak-rad, [5.7.2019.]

¹⁸ Mijoč, J., Pekanov Starčević, D., Vrdoljak, T. (2012): Mjerenje utjecaja potpunog upravljanja kvalitetom na financijsku uspješnost hrvatskih poduzeća, *Ekonomski vjesnik: Review of Contemporary Entrepreneurship, Business, and Economic Issues*, Vol. 25, broj 2, str. 296.

U zadnjem desetljeću velik broj organizacija prepoznao je važnost upravljanja potpunom kvalitetom za njihovo poslovanje. Uočili su da im potpuno upravljanje kvalitetom omogućuje da postignu i zadrže konkurentske prednosti, kako na domaćim, tako i na stranim tržištima. Upravljanje potpunom kvalitetom ne vodi samo do povećane produktivnosti, većih standarda, poboljšanih standarda i procesa, povećane motivacije i zadovoljstva kupaca nego i omogućava smanjenje troškova. Omogućuje kvalitetu po najmanjem trošku.¹⁹

2.3.3. Norma ISO 9001

ISO 9001 najraširenija je međunarodna norma koja postavlja zahtjeve za uspostavu i održavanje sustava upravljanja kvalitetom, a primjenjiva je na organizacije svih vrsta. Obuhvaća osnovne procese unutar organizacije kao što su prodaja, razvoj, nabava, proizvodnja, pružanje usluga, osiguravajući kroz sljedeće radnje da su ovi procesi vođeni u nadziranim uvjetima:²⁰

- opisivanje procesa (ulazne i izlazne vrijednosti, vlasnik procesa, tijek procesa, odgovornosti, zahtjevi za proces, KPI),
- postavljanje mjerljivih ciljeva procesa na temelju usporedivih podataka i informacija,
- mjerenje i nadzor procesa preko ključnih pokazatelja izvedbe (KPI) procesa,
- analiziranje podataka i izvještavanje o uspješnosti procesa, i
- poboljšavanje procesa.

Sustav upravljanja kvalitetom prema zahtjevima norme ISO 9001 danas se koristi u cijelom svijetu, a certifikacija tog sustava općeprihvaćen je način dokazivanja sadašnjem i potencijalnom partneru da će proizvod ili usluga zadovoljiti njegove zahtjeve prema kvaliteti.

Treba naglasiti da ISO norme nemaju snagu zakona. No menadžment koji odluči certificirati svoje poslovanje prema nekoj od ISO normi, obavezan je donijeti odluku o izgradnji, implementaciji i potvrđivanju sustava kvalitete. Uvođenje ISO normi pretpostavka je sustavnog poboljšanja kvalitete u suvremenim gospodarskim uvjetima. Menadžment koji je donošenjem svoje odluke o izgradnji, implementaciji i potvrđivanju sustava kvalitete prema zahtjevima

¹⁹ Dale, B. G., Plunkett, J. J. (1999): Quality costing, Gower Publishing, str. 9.

²⁰ Qualitas podrška za poslovne izvrsnosti: ISO 9001 – Sustavi upravljanja kvalitetom, [Internet], raspoloživo na: <http://www.qualitas.hr/poslovno-savjetovanje/iso-9001-sustavi-upravljanja-kvalitetom.html>, [13.8.2018.]

međunarodne norme ISO, obvezatan je sve propisane zahtjeve ispuniti. U ostvarenju ovih ciljeva se kao nezaobilazan resurs javljaju i troškova kvalitete, za koje u računovodstvu treba osigurati metodološku podlogu za sustavno planiranje i kontrolu, kao nužne pretpostavke implementiranja suvremenog upravljanja i kontinuiranog poboljšanja sustava kvalitete.²¹

Certificiranje je postupak u kojem neovisna organizacija na temelju provedenog ocjenjivanja sukladnosti, utvrđuje zadovoljava li proizvod, proces, sustav upravljanja ili osoba kriterije sadržane u određenom normativnom dokumentu. Certifikacijsko tijelo koje provodi certifikaciju ocjenjuje dokumentaciju i rad u praksi organizacije koja se želi certificirati prema određenim normativnim dokumentima.

Na temelju provedenog ocjenjivanja sukladnosti certifikacijsko tijelo dodjeljuje certifikat podnositeljima zahtjeva za certifikaciju, ako su ispunjeni svi uvjeti prema propisanim normativnim dokumentima, u ovom slučaju prema normi ISO 9001. Certifikacijska tijela za certificiranje sustava upravljanja su tijela za ocjenjivanje sukladnosti koja provode certificiranje sustava upravljanja, a svoju osposobljenost dokazuju radom u skladu sa zahtjevima norme ISO/IEC 17021 *Ocjenjivanje sukladnosti – Zahtjevi za tijela koja provode audit i certifikaciju sustava upravljanja*, prema kojoj se mogu akreditirati.²²

²¹ Perišić, M., Drljača, M. (2003): Interaktivnost računovodstva i menadžmenta kvalitete, *Tourism and Hospitality management*, Vol.9 No.2, str.16.

²² Svijet kvalitete, Certifikat ISO 9001, [Internet], raspoloživo na: <https://www.svijet-kvalitete.com/index.php/ne-propustite/2395-certifikat-iso-9001> [5.7.2019.]

3. RAČUNOVODSTVO TROŠKOVA KVALITETE

U organizacijama koje su usmjerene na kontinuirano poboljšanje kvalitete procesa i učinaka, provode se aktivnosti usmjerene k zadovoljavanju specifikirane kvalitete, ali i korektivne intervencije uzrokovane odstupanjima od kvalitete. Navedene aktivnosti ostvarivanja i poboljšanja kvalitete, kao i, s druge strane korektivne aktivnosti koje uzrokuju troškove. Pratiti i kontrolirati troškove moguće je samo ako organizacija ima razvijeno računovodstvo troškova.

Računovodstvo troškova kvalitete poseban je podsustav računovodstva koji prati usklađenost s kvalitetom, ali i odustupanja od kvalitete. Mogu ga implementirati samo ona poduzeća koja imaju sustav upravljanja kvalitetom.

Računovodstvo troškova kvalitete nije zakonska obveza, ali omogućuje menadžerima informacije bitne za donošenje važnim strateških odluka. Za razliku od financijskog računovodstva, računovodstvo troškova kvalitete namijenjeno je prije svega unutarnjim korisnicima. Može znatno doprinjeti upravljanju kvalitetom ako je vođeno na pravi način jer u tom slučaju pruža pravodobne informacije vezane za kvalitetu i troškove kvalitete.

3.1. Pojam i vrste troškova kvalitete

Troškovi predstavljaju vrijednosno izražene utroške rada, stalne i tekuće imovine, energije, tuđih usluga i slično, koji nastaju u procesu proizvodnje radi stvaranja učinaka, a u skladu s ciljem, svrhom i zadacima poslovanja.²³

Unatoč činjenici da su troškovi kvalitete egzistirali u svim razvojem epohama svijest o njihovom postojanju i spoznaje o njima javljaju se tek u 20.stoljeću, početkom tridesetih godina.²⁴

U užem smislu troškovi kvalitete su izdaci koji nastaju ako se stvari rade pogrešno. Na takve izdatke može se veoma lako potrošiti 15% do 20% svake novčane jedinice ostvarene prodajom. Organizacije koje imaju dobro vođen sustav upravljanja kvalitetom mogu proći s manje od

²³ Perišić, M., Janković, S. (2006): Menadžersko računovodstvo hotela, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 77.

²⁴ Drljača, M. (2003): Troškovi kvalitete-povijesni razvoj spoznaja i perspektive, Zbornik radova 5.Simpozija Suvremena stremljenja u upravljanju kvalitetom, Hrvatsko društvo menadžera kvalitete i Oskar, Zagreb, Trogir, str. 153.

2,5% svake novčane jedinice ostvarene prodajom, trošeći to na aktivnosti sprječavanja i ocjenjivanja, potrebne da bi se provjerilo održava li kompanija svoje standarde na najvišoj razini. Troškovi kvalitete, u širem smislu, obuhvaćaju i izdatke za sprječavanje pogreški.²⁵

Troškovi kvalitete shvaćeni i promatrani kao zbroj troškova za kvalitetu i troškova zbog (ne)kvalitete sasvim su osobita vrsta troškova. Neke su im karakteristike identične karakteristikama ostalih vrsta troškova, a posebnim ih čine one karakteristike koje druge vrste troškova nemaju. Razlikujemo opće i posebne karakteristike troškova kvalitete. Opće karakteristike troškova kvalitete su one karakteristike koje su svojevrsne i ostalim vrstama troškova i prema tim bi se karakteristikama teško moglo prepoznati i razlikovati troškove kvalitete od drugih vrsta troškova. Posebne karakteristike troškova kvalitete posebne su zbog toga što su svojevrsne troškovima kvalitete, dok ostalim troškovima nisu. Omogućuju spoznaju o važnosti troškova kvalitete za upravljanje ukupnim troškovima. S druge strane, upućuju na bitne razlike ove vrste troškova u odnosu na ostale troškove.²⁶

Troškovi kvalitete imaju nekoliko značajki:²⁷

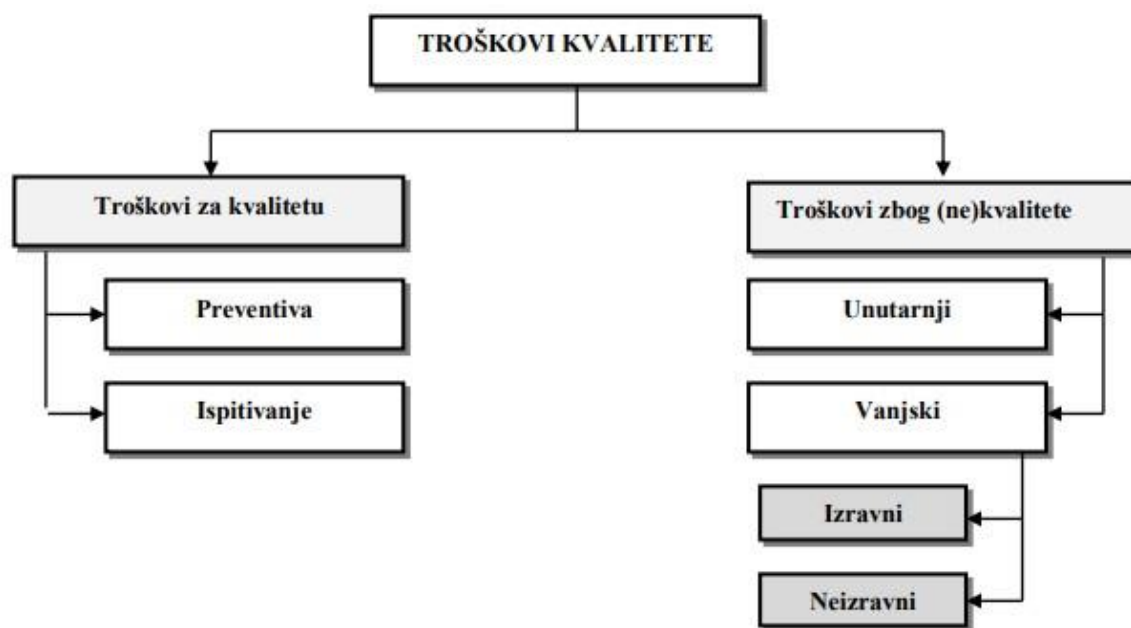
- oni postoje,
- oni su u pravilu prikriveni,
- sadržani su u kalkulacijama, ali ne kao zasebno iskazana stavka kalkulacije,
- oni su nam u pravilu nepoznati,
- njihova nam je struktura nepoznata,
- zbog svih pobrojanih nepoznanica čine najopasniji trošak,
- potencijalna su neiskorištena pričuva,
- stupanj spoznaje o njima u nekom društvu mjerilo je stupnja svjesnosti o kvaliteti uopće, i
- oni mogu biti značajni pokazatelji kvalitete, koristan, prije svega, poslodavcu za donošenje ispravnih odluka.

²⁵ Lazibat, T., Matić, B. (2000): Troškovi kvalitete kao čimbenik povećanja konkurentnosti na domaćem i svjetskom tržištu, *Ekonomski pregled*, Vol.51, broj 11, str. 1334-1335.

²⁶ Drljača, M. (2003): Karakteristike troškova kvalitete, str. 5-6., [Internet], raspoloživo na: https://bib.irb.hr/datoteka/520960.Karakteristike_troškova_kvalitete.pdf, [10.8.2018.]

²⁷ Drljača, M. (1998): Troškovi – pokazatelj kvalitete, str. 2., [Internet], raspoloživo na: https://www.researchgate.net/profile/Miroslav_Drljaca/publication/267562645_TROSKOVI_-_POKAZATELJ_KVALITETE/links/5763fd4f08aeb4b997fc8ec9/TROSKOVI-POKAZATELJ-KVALITETE.pdf, [11.8.2018.]

Slika 1: Osnovna podjela troškova kvalitete



Izvor: Drljača M. (2003): Pojam i podjela troškova kvalitete, Kvaliteta, Broj 3-4, str. 7.

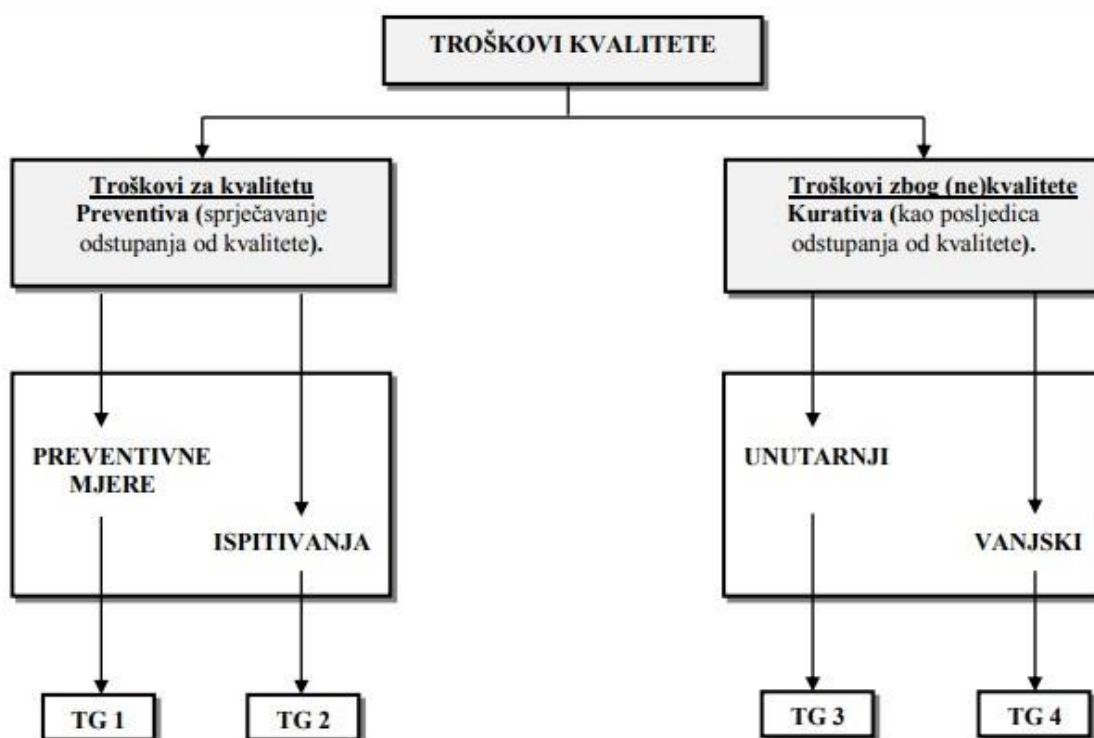
Kao što se može vidjeti iz prethodne slike najčešća podjela troškova kvalitete je na:²⁸

- troškove za kvalitetu s pojavnim oblicima troškova preventive i troškova ispitivanja te
- troškove zbog (ne)kvalitete s pojavnim oblicima unutarnjih troškova (troškovi interno uočenih nedostataka) i vanjskih troškova (troškovi eksterno uočenih nedostataka) zbog (ne)kvalitete.

Strukturna podjela troškova kvalitete polazi od osnovne podjele troškova kvalitete, ali ih dijeli u četiri troškovne grupe. Troškovna grupa TG 1, obuhvaća troškove preventive, zajedno s troškovnom grupom TG 2, koja obuhvaća troškove ispitivanja u cilju sprječavanja odstupanja od kvalitete, spadaju u strukturni dio troškova za kvalitetu. Strukturu troškova zbog (ne)kvalitete čine troškovna grupa TG 3 i TG 4. Troškovna grupa TG 3 odnosi se na troškove uzrokovane unutar organizacije, kao posljedice slabosti unutar organizacije. Troškovna grupa TG 4 odnosi se na troškove koji su eksterno uočeni od strane kupaca kojima očekivanja nisu zadovoljena plasiranim proizvodom ili uslugom.

²⁸ Drljača M. (2003): Pojam i podjela troškova kvalitete, Kvaliteta, Broj 3-4, str. 7.

Slika 2: Strukturna podjela troškova kvalitete



Izvor: Drljača M. (2005): Troškovi kvalitete i financijski izvještaji, str. 57, [Internet], raspoloživo na: https://issuu.com/kvaliteta.net/docs/521164.trokovi_kvalitete_i_financijski_izvjetaji, [4.7.2019.]

Najveće umijeće financijskog menadžmenta i vrhovne uprave svake organizacije je u postizanju uravnoteženja između, s jedne strane troškovnih grupa TG 1 i TG 2 te s druge strane troškovnih grupa TG 3 i TG 4. Mogućnost postizanja uravnoteženja između ovih parova troškovnih grupa ovisit će o razvijenosti i prikladnosti sustava prikupljanja i mjerenja troškova kvalitete.²⁹

3.1.1. Troškovi za kvalitetu

Troškovi za kvalitetu su troškovi koji nastaju kao rezultat ulaganja u aktivnosti sa svrhom ostvarivanja planirane kvalitete proizvoda i usluga. Navedeni troškovi obuhvaćaju troškove prevencije i troškove ispitivanja.

²⁹ Izvor: Drljača M. (2003): Pojam i podjela troškova kvalitete, Kvaliteta, Broj 3-4, str. 8-9.

Troškovi prevencije pojavljuju se kao rezultat aktivnosti usmjerenih sprječavanju odstupanja od kvalitete. U ovu kategoriju troškova kvalitete ubrajamo:³⁰

- pregled (preispitivanje) novog proizvoda (troškovi nastali u cilju povećanja pouzdanosti učinka te troškovi raznih aktivnosti vezanih za kvalitetu pri uvođenju novog proizvoda na tržište),
- planiranje kvalitete (troškovi aktivnosti za uvrđivanje sveobuhvatnog plana kvalitete te troškovi pripreme i razrade posebnih planova),
- provjere izvršenja planova kvalitete,
- procjene mogućnosti dobavljača (troškovi analiza i vrednovanja pri odabiru dobavljača i provedbi zajedničkih procjena s dobavljačima),
- procjene procesnih mogućnosti (troškovi analize i kontrole procesa zbog utvrđivanja stupnja njegove pouzdanosti),
- troškove rada djelatnika zaduženih za unaprjeđenje kvalitete,
- projekti unaprjeđivanja kvalitete (troškovi razvoja sustava kvalitete), i
- obrazovanje i obuka o kvaliteti (troškovi pripreme i provedbe programa školovanja zaposlenih za kvalitetu).

Troškovi ispitivanja pojavljuju se kao rezultat aktivnosti kojima se nastoji utvrditi stupanj usklađenosti ostvarene i planirane kvalitete.

U troškove ispitivanja ubrajamo:³¹

- ulazna kontrola i ispitivanje: troškovi određivanja kvalitete kupljenih proizvoda, bilo kontrolom kod prijema, kontrolom na vrelu ili nadziranjem,
- kontrola i ispitivanje u procesu: troškovi vrednovanja sukladnosti prema zahtjevima u procesu,
- završna kontrola i ispitivanje: troškovi vrednovanja sukladnosti u odnosu na zahtjeve za prihvatljivost proizvoda,
- pregledi kvalitete proizvoda: troškovi provođenja pregleda kvalitete na proizvodima u procesu ili gotovim proizvodima,

³⁰ Rogošić, A.: Troškovi kvalitete – materijal za diplomski sveučilišni kolegij Računovodstvo troškova II, Ekonomski fakultet Split, 2018.

³¹ Lazibat, T., Matić, B. (2000): Troškovi kvalitete kao čimbenik povećanja konkurentnosti na domaćem i svjetskom tržištu, Ekonomski pregled, Vol.51, broj 11, str. 1336

- održavanje točnosti opreme za ispitivanje: troškovi održavanje mjernih instrumenata i opreme u stanju umjerenosti,
- kontrola i ispitivanje materijala i usluga: troškovi materijala i rada u kontroli i ispitivanju dobavljača i usluga tamo gdje su oni značajni, i
- vrednovanje zaliha: troškovi ispitivanja proizvoda u skladištima na terenu ili na zalihama radi vrednovanja propadanja.

3.1.2. Troškovi zbog (ne)kvalitete

Troškovi zbog (ne)kvalitete ili, kako se još nazivaju, troškovi odstupanje od kvalitete nastaju zbog neostvarivanja kvalitete proizvoda ili usluga. Ti troškovi su, za razliku od troškova kontrole, nenamjerni. Ova kategorija troškova može nastati kao rezultat interno ili eksterno uočenih nedostataka.

Troškovi interno uočenih nedostataka su oni troškovi koji su otkriveni prije otpreme proizvoda ili usluge kupcu.

Među ove troškove ubrajaju se:³²

- učinke s nedostatkom (troškovi rada i materijala neispravnih proizvoda koji se ne mogu doraditi, cijena proizvodnje proizvoda s nedostatkom kojeg se ne isplati popravljati),
- dorada (troškovi prepravljanja i popravljavanja proizvoda),
- analizu i utvrđivanje nedostataka i problema (troškovi utvrđivanja odstupanja od zahtijevane kvalitete),
- ponovna obrada,
- ponovljena kontrola i ispitivanje,
- pooštrena ispitivanja (troškovi detaljnih ispitivanja i pronalaženje jedinica proizvoda s nedostatkom te troškovi sortiranja), i
- iznosi gubitaka u procesu koji nisu nužni.

³² Rogošić, A.: Troškovi kvalitete – materijal za diplomski sveučilišni kolegij Računovodstvo troškova II, Ekonomski fakultet Split, 2018.

Troškovi eksterno uočenih nedostataka pojavljuju se kada proizvod promjeni vlasnika, odnosno kada se uoče propusti na proizvodima ili uslugama koje su došle do kupaca. Mogu dovesti do pada konkurentnosti i slike o poduzeću u javnosti.

U troškove eksterno uočenih nedostataka spadaju:³³

- troškovi u jamstvenom roku (troškovi zamjene i popravka proizvoda koji su pod jamstvom),
- zahvati prema žalbama i prigovorima kupaca (troškovi ispitivanja i podešavanja te popravka temeljem opravdanih žalbi kupaca),
- povrat proizvoda (troškovi kao posljedica prijema i zamjene vraćenog proizvoda koji ne ispunjava zahtjeve kvalitete),
- popusti (popusti odobreni kupcima već preuzetih proizvoda za koje je utvrđeno odstupanje od standardne kvalitete),
- odštete (troškovi koji su posljedica opravdanih odštetnih zahtjeva kupaca zbog štete nastale uporabom nesukladnog proizvoda), i
- sudski sporovi i zabrane (troškovi izgubljenih sudskih sporova, kazni i zabrana zbog sporenja s kupcem oko sukladnosti proizvoda).

3.2. Praćenje troškova kvalitete

Računovodstvo troškova kvalitete dio je internog obračuna poduzeća i ovisi o kreativnosti menadžerskog računovodstva s obzirom da nema zakonskih obveza niti uputa kako provoditi računovodstvo troškova kvalitete.

Sama spoznaja o postojanju troškova kvalitete, iako predstavlja pozitivan pomak u upravljanju organizacijom, ne rješava problem. U toj fazi nema dovoljno ili uopće nema informacija o troškovima kvalitete organizacije, njihovoj visini (iznosu), strukturi, morfologiji, zakonitostima, uzrocima. Svijest o nedostatku relevantnih informacija o troškovima kvalitete nalaže izgradnju sustava za njihovo praćenje, analizu i izvješćivanje o njima. S druge strane, traži se normativno uporište za tu aktivnost. Minimalni zahtjevi objavljivanja koji se smatraju dovoljno kvalitetnim u ispunjenju potreba sudionika na tržištu za financijskim informacijama,

³³ Rogošić, A.: Troškovi kvalitete – materijal za diplomski sveučilišni kolegij Računovodstvo troškova II, Ekonomski fakultet Split, 2018.

ne sadrže zahtjev za izvještavanjem o troškovima kvalitete. Nacionalna zakonodavstva kao ni Međunarodni računovodstveni standardi ne zahtijevaju izvještavanje sudionika na tržištu o troškovima kvalitete. Po analogiji ni Računski (kontni) plan za poduzetnike u Republici Hrvatskoj koji se temelji na Zakonu o računovodstvu, ne predviđa izričitu obvezu izvještavanja o troškovima kvalitete. Zbog toga se može zaključiti da praćenje troškova kvalitete i izvještavanje o troškovima kvalitete u Republici Hrvatskoj, a tako i u drugim zemljama, nije obveza koja proizlazi iz Zakona. Praćenje troškova kvalitete prepušteno je volji, odluci samih organizacija sudionika na tržištu. Organizacija koja je odlučila pratiti vlastite troškove kvalitete to čini prema vlastito izabranoj ili utvrđenoj metodologiji, bez obveze izvještavanja bilo koga izvan okvira same organizacije. Unatoč tome što normativno uporište, za sada, ne možemo pronaći u zakonodavstvu, postoje sasvim ozbiljna normativna uporišta za praćenje troškova kvalitete. Pronalazimo ih u slijedećim dokumentima:³⁴

- Međunarodnoj normi ISO 9004 – 1: 1994.
- Međunarodnoj normi ISO 8402:1994.
- Međunarodnoj normi ISO 10014:1995.
- Međunarodnoj normi ISO 9001:2000.
- Međunarodnoj normi ISO 9004:2000.
- Odluci menadžmenta organizacije o izgradnji, implementaciji i potvrđivanju sustava kvalitete sukladno zahtjevima međunarodne norme ISO 9001:2000.

Međunarodna organizacija za normizaciju (ISO) je nezavisna, međunarodna nevladina organizacija. Kroz svoje članove, omogućuje stručnjacima da dijele svoja znanja s drugima, razvijaju dobrovoljne konsenzusne, tržišno relevantne međunarodne standarde koji podržavaju inovacije i pružaju rješenja globalnim izazovima.³⁵

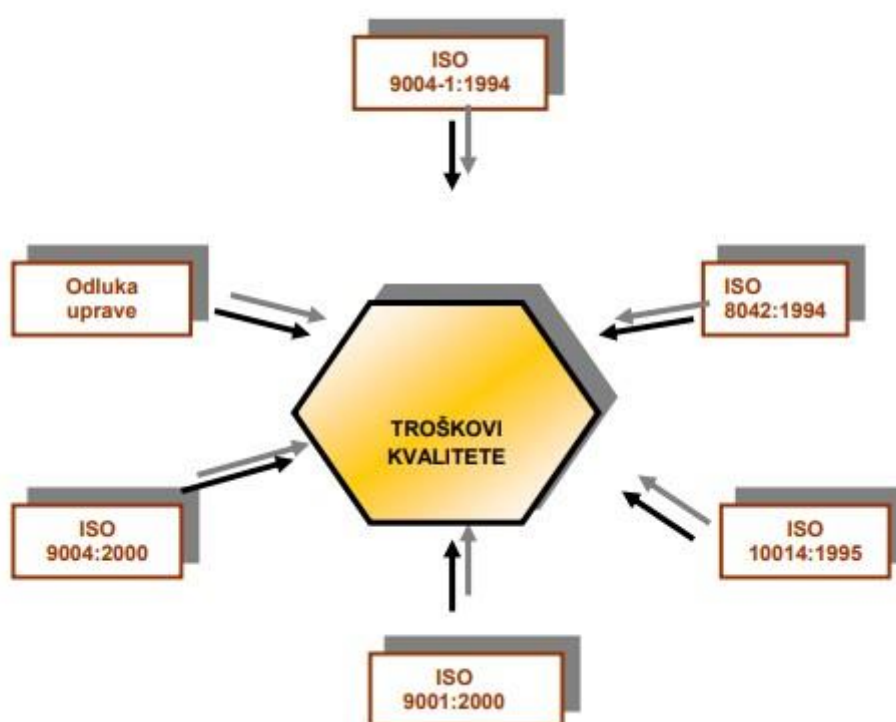
Filozofija niza normi ISO 9000 odnosi se na stajalište da se ne može postići vrhunska kvaliteta bez kvalitetnog upravljanja, organizacije, sustava, utvrđenih nadležnosti, postupaka i uputa o radu, stalnog praćenja i vrednovanja kvalitete i njenog poboljšavanja. Sve spomenute etape koje treba poštivati u razvoju, proizvodnji i plasmanu proizvoda čine sustav kvalitete koji je dio poslovnog sustava organizacije. Kao potvrda valjanosti uspostavljenog sustava upravljanja kvalitetom služi nezavisno vrednovanje, nakon čega se izdaje međunarodno priznati certifikat.

³⁴ Drljača, M. (2003): Normativno uporište za praćenje troškova kvalitete, Kvaliteta, broj 1, str. 10-12.

³⁵ International Organization for Standardization: About ISO, [Internet], raspoloživo na: <https://www.iso.org/about-us.html>, [13.8.2018.]

Održavanje i unaprjeđivanje dostignute kvalitete kontrolira se trogodišnjim ponovnim vrednovanjem te godišnjim kontrolnim pregledima elemenata sustava. Temeljno je načelo niza normi ISO 9000 univerzalnost, bez obzira na područje uporabe. Od japanske doktrine preuzet je stav da je u središtu interesa poslovna sposobnost sustava kojim treba kvalitetno upravljati da bi rezultati bili dobri. Od američke doktrine preuzeto je načelo prema kojemu je ishodište odnosa između korisnika i organizacije ispunjavanje zahtjeva. Razvoj svakog novog proizvoda ili modifikacija postojećih temelji se na potrebama korisnika.³⁶

Slika 3: Normativno uporište za praćenje troškova kvalitete



Izvor: Perišić, M., Drljača, M. (2003): Interaktivnost računovodstva i menadžmenta kvalitete, *Tourism and Hospitality management*, Vol.9 No.2, str.15.

Međunarodna norma ISO 9004-1:1994 naglašava potrebu praćenja troškova kvalitete. Ukazuje na to da je djelotvornost sustava upravljanja kvalitetom ovisna o primjeni financijskih pokazatelja, koji moraju osigurati mogućnost mjerenja djelotvornosti sustava kvalitete, te utjecaja poslovnih odluka o kvaliteti na visinu ostvarenog pozitivnog odnosno negativnog rezultata. Upravo financijski učinci odluka menadžmenta kvalitete prezentirani u

³⁶ Funda, D. (2010): Sustav upravljanja kvalitetom u logistici, *Tehnički glasnik*, Vol. 4, broj 1-2, str. 96.

odgovarajućim izvještajima i s time povezane mjere za otklanjanje neuspješnih aktivnosti, zadaci su koji proizlaze iz odredbi ove norme, jer imaju za cilj potaknuti na akciju³⁷

Međunarodna norma ISO 8402:1994 obvezu poslovnog sustava da izabere sustav i metodu obračuna troškova, koji će biti najpogodniji za praćenje troškova kvalitete, a u cilju osiguranja relevantne informacijske podloge za menadžment kvalitete. Naime, u ovoj se normi navodi da se pod troškovima kvalitete podrazumijevaju svi oni troškovi, koji se mogu povezati s odlukama o kvaliteti.³⁸

Međunarodna norma ISO 10014:1995 daje organizaciji mogućnost utvrđivanja i praćenja troškova koji se odnose na bilo koju aktivnost tijekom procesa. Posvećena je aktivnostima upravljanja kvalitetom bilo koje organizacije prvenstveno u financijskom smislu. Osnovna filozofija ove norme sastoji se u tome da je upravljanje kvalitetom apsolutno nemoguće bez poznavanja i upravljanja troškovima kvalitete.³⁹

Međunarodna norma ISO 9001:2000 zahtijeva od najvišeg menadžmenta da eksplicite pokaže svoju opredijeljenost za razvoj i poboljšanje sustava upravljanja kvalitetom. Pri tom se naglašava potreba orijentacije na zahtjeve i potrebe tržišta - što se u normi prepoznaje kao orijentacija na kupca.⁴⁰

Međunarodna norma ISO 9004:2000 nadilazi zahtjeve međunarodne norme ISO 9001 kako bi se uzeli u obzir učinkovitost i djelotvornost sustava upravljanja kvalitetom, a time i potencijal za poboljšanje učinkovitosti organizacije. U usporedbi s ISO 9001, ciljevi zadovoljenja očekivanja kupaca i plasiranja kvalitetnog proizvoda prošireni su i na ciljeve zadovoljenja očekivanja svih zainteresiranih strana i poboljšanje učinkovitosti cijele organizacije.⁴¹

³⁷ Perišić, M., Drljača, M. (2003): Interaktivnost računovodstva i menadžmenta kvalitete, *Tourism and Hospitality Management*, Vol.9 No.2, str.15.

³⁸ Perišić, M., Drljača, M. (2003): Interaktivnost računovodstva i menadžmenta kvalitete, *Tourism and Hospitality Management*, Vol.9 No.2, str.15.

³⁹ Drljača, M. (2003): Normativno uporište za praćenje troškova kvalitete, *Kvaliteta*, broj 1, str. 12.

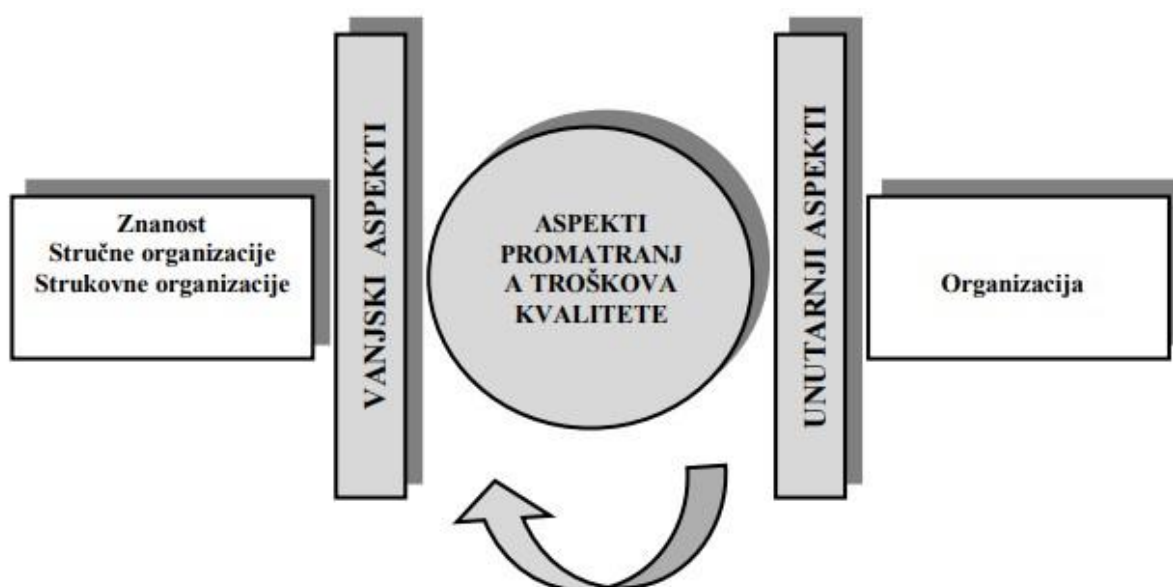
⁴⁰ Perišić, M., Drljača, M. (2003): Interaktivnost računovodstva i menadžmenta kvalitete, *Tourism and Hospitality Management*, Vol.9 No.2, str.16.

⁴¹ International Organization for Standardization: ISO 9004:2000, [Internet], raspoloživo na: <https://www.iso.org/standard/28692.html>, [6.7.2019.]

3.3. Aspekti promatranja troškova kvalitete

Aspekt promatranja troškova kvalitete pojmovno su određeni kao oblik pojavnosti troškova kvalitete, odnosno kao kut gledanja ili stajalište s kojeg računovodstveno promatramo troškove kvalitete.⁴² S obzirom da zakonski nije utvrđena potreba za računovodstvenim praćenjem troškova kvalitete, nisu utvrđeni ni aspekti promatranja troškova kvalitete zakonom ili nekim drugim propisom, pa zbog toga velik broj organizacija u Republici Hrvatskoj izgrađuje vlastiti sustav za praćenje troškova kvalitete.

Slika 4: Osnovna podjela aspekata promatranja troškova kvalitete



Izvor: Drljača, M. (2003): Aspekti promatranja troškova kvalitete, Kvaliteta, broj 2, str. 10.

Kao što se može vidjeti iz Slike 4, osnovna podjela aspekata troškova kvalitete je na unutarnje i vanjske aspekte. Kreatori računovodstvenih informacija za vanjske aspekte promatranja troškova kvalitete su znanstvene institucije, stručne organizacije i strukovne udruge, dok su kreatori računovodstvenih informacija za unutarnje aspekte promatranja troškova kvalitete stručnjaci konkretne organizacije.

⁴² Drljača, M. (2003): Aspekti promatranja troškova kvalitete, Kvaliteta, broj 2, str. 10.

3.3.1. Vanjski aspekti promatranja troškova kvalitete

Vanjski aspekti promatranja troškova kvalitete odnose se na mikro i makro razinu. Govorimo li o troškovima kvalitete u vlastitom domaćinstvu i informacijama o njima koje kreiramo osobno govorimo o mikro razini vanjskih aspekata praćenja troškova kvalitete. Makro razina tih istih aspekata ima svoju hijerarhiju.

Troškove kvalitete možemo promatrati s aspekta:⁴³

- Interesne grupacije ili gospodarske grane – kreatori računovodstvenih informacija ovog aspekta trebale bi biti gospodarske komore, ostala strukovna udruženja i znanost. U ovom se slučaju računovodstvene informacije unutarnjih aspekata promatranja troškova kvalitete koriste kao ulazne veličine (inputi) u proces kreiranja računovodstvenih informacija vanjskih aspekata promatranja troškova kvalitete.
- Jedinice lokalne uprave i samouprave – i u ovom slučaju računovodstvene informacije unutarnjih aspekata promatranja troškova kvalitete koriste se kao ulazne veličine (inputi) u proces kreiranja računovodstvenih informacija vanjskih aspekata promatranja troškova kvalitete.
- Države ili nacionalne ekonomije.

3.3.2. Unutarnji aspekti promatranja troškova kvalitete

Unutarnji aspekti promatranja troškova kvalitete su brojni i svojevrsni svakoj organizaciji. Mogu se identificirati kao aspekt:⁴⁴

- mjesta troška – temeljni je unutarnji aspekt promatranja troškova kvalitete jer oni tamo zapravo i nastaju. Zbroj troškova kvalitete svih mjesta troška daje sveukupnu sumu troškova kvalitete organizacije. Mjesta troška redefiniraju se obično s promjenama organizacijskog ustroja, o čemu treba voditi računa kod usporedbe ostvarenih troškova kvalitete tekućeg obračunskog razdoblja s ostvarenjem prethodnog razdoblja ukoliko smo ostvarenje prethodnog razdoblja odlučili koristiti kao usporedni standard ili normalu.

⁴³ Drljača, M. (2003): Aspekti promatranja troškova kvalitete, Kvaliteta, broj 2, str. 11-12.

⁴⁴ Drljača, M. (2003): Aspekti promatranja troškova kvalitete, Kvaliteta, broj 2, str. 12-13.

- organizacijske jedinice - hijerarhijski su ustrojene kao: sektori, službe, odjeli. Pored navedenih mogu se pojaviti i druge organizacijske jedinice poput ureda direktora i sl. Svaka organizacijska jedinica bez obzira na razinu s računovodstvenog je stajališta podijeljena na mjesta troška. Organizacijska jedinica sasvim niske razine može ujedno biti mjestom troška. Ukupni troškovi kvalitete organizacijske jedinice predstavljaju zbroj troškova kvalitete nastalih na svim mjestima troška te organizacijske jedinice.
- segmenta - zemljopisno područje koje se temelji na lokaciji poslovanja dijela organizacije i podrazumijeva segment poslovanja ili tržišta i segment kupaca. U tom se slučaju troškovi kvalitete promatraju kao troškovi kvalitete zemljopisnog segmenta te se na tom principu pripremaju i računovodstvene informacije o troškovima kvalitete.
- proizvodne linije – proizvodna linija na kojoj se proizvodi konkretni proizvod također je značajan unutarnji aspekt promatranja troškova kvalitete. Troškovi kvalitete svih faza proizvodnje na određenoj proizvodnoj liniji čine ukupne troškove kvalitete te proizvodne linije i sukladno tome pripremaju se računovodstvene informacije o troškovima kvalitete.
- projekta - troškove kvalitete projekta čine svi troškovi kvalitete nastali u bilo kojoj fazi projekta ili tijekom odvijanja bilo koje aktivnosti vezane za projekt, od njegova početka do potpune realizacije. Računovodstvene informacije o troškovima kvalitete u tom će slučaju biti kreirane prema potrebama praćenja projekta kao unutarnjeg aspekta promatranja troškova kvalitete.
- procesa - povećanje ili smanjenje troškova kvalitete konkretnog procesa, neovisno o tome radi li se o procesu realizacije proizvoda ili usluge, upravljačkom ili logističkom procesu, značajan je indikator stabilnosti i pouzdanosti procesa. Troškove kvalitete procesa čine troškovi kvalitete vezani za bilo koju aktivnost procesa. Promatranje troškova kvalitete s aspekta procesa podrazumijeva prilagodbu računovodstvenih informacija o troškovima kvalitete ovog značajnog unutarnjeg aspekta.
- ugovora - troškove kvalitete promatramo kao one troškove koji su nastali kao posljedica aktivnosti vezanih za izradu ugovora, ispunjenje ugovornih obveza i kontrolu provedbe ugovora. I u ovom slučaju nužna je prilagodba računovodstvenih informacija o troškovima kvalitete.
- organizacije - troškovi kvalitete s aspekta organizacije predstavljaju sintezu sveukupnih troškova kvalitete svih mjesta troška organizacije ili sveukupnih troškova kvalitete svih organizacijskih jedinica koje čine organizaciju. Jednako tako, to su troškovi kvalitete

svih segmenata organizacije. Promatranje troškova kvalitete s aspekta organizacije zahtijeva izgrađen sustav praćenja troškova kvalitete.

Slika 5: Korisnici računovodstvenih informacija aspekata promatranja troškova kvalitete

KORISNIK	ASPEKT	VANJSKI ASPEKTI	UNUTARNJI ASPEKTI	ASPEKT	KORISNIK
1. Vlada 2. Javnosti	Nacionalna ekonomija			Mjesto troška	1. Zaposleni u mjestu troška 2. Pretpostavljeni menadžer
				Organizacijska jedinica	1. Menadžer organizacijske jedinice 2. Prvi nadređeni menadžer
1. Predstavnici vlasti jedinica lokalne uprave i samo-uprave 2. Građani 3. Znanost	Jedinice lokalne uprave i samouprave			Segment	1. Menadžer segmenta 2. Brand menadžer 3. Vrhovna uprava
1. Organizacije koje čine konkretnu grupaciju 2. Granski sindikati 3. Javnosti 4. Znanost	Interesne grupacije			Proizvodna linija	1. Voditelj konkretnog procesa 2. Menadžeri svih razina u proizvodnji 3. Vrhovna uprava
				Projekt	1. Voditelj projekta 2. Vrhovna uprava
				Proces	1. Voditelj procesa 2. Vrhovna uprava
1. Članovi domaćinstva	Domaćinstvo			Ugovor	1. Menadžer na čije se područje ugovor odnosi 2. Vrhovna uprava
				Organizacija	1. Vrhovna uprava 2. Zaposleni 3. Vlasnik (ukoliko je riječ o inokosnom ili partnerskom poduzeću)

Izvor: Drljača, M. (2003): Aspekti promatranja troškova kvalitete, Kvaliteta, broj 2, str. 13.

Kao što se može vidjeti iz Slike 5 svaki aspekt promatranja troškova kvalitete ima jednog ili više korisnika. Korisnici tih informacija najčešće su menadžeri različitih razina.

3.4. Pregled dosadašnjih istraživanja

U Europskoj uniji primjenjuju se sustavi kvalitete po međunarodnim standardima serije ISO, a koji se svode na primjenu načela upravljanja cjelokupnom kvalitetom. Norme ISO u obliku certifikata osiguravaju trajni pristup slobodnom međunarodnom toku roba i usluga i to je za hrvatska poduzeća veoma bitno. Koncem 2003. u Hrvatskoj je bilo blizu 800 certificiranih tvrtki, a to znači da je uvođenje modela i sustava osiguranja i upravljanja kvalitetom na međunarodnim standardima ISO 9000ff tek na početku. Najveći je udio certificiranih organizacija među najvećim hrvatskim poduzećima u onim gospodarskim granama koje su izloženi konkurenciji u stjecanju što boljeg položaja na međunarodnom tržištu, kao što su proizvodnja električnih strojeva i aparata, proizvodnja nemetalnih proizvoda, brodogradnja, proizvodnja hrane i pića i pomorski prijevoz. Izloženost međunarodnoj konkurenciji, uz traženje stalnih kupaca, prisiljava poduzeća na prihvaćanje kvalitete kao poslovne filozofije i strategije.⁴⁵

Prema istraživanjima⁴⁶ koje je provedeno 2004. godine u Republici Hrvatskoj na 550 poduzeća, njih 105, odnosno 19% ima uveden sustav kvalitete (ISO ili neki drugi), dok ih 14% prima konzultacije za to. Najveći broj, preko 51%, pripada prerađivačkoj industriji, građevinarstvu pripada 11%, trgovini na veliko 10%, prijevozu, skladištenju i vezama 9%, poslovanju nekretninama, iznajmljivanju i poslovnim uslugama 8%, te trgovini na malo 5%, dok je taj postotak u preostalim djelatnostima veoma mali, samo 1%-2%. U prerađivačkoj industriji nalazi se i najveći broj onih koji imaju pozitivan i aktivan stav prema uvođenju sustava kvalitete, jer ih od ukupnog broja onih koji primaju odgovarajuće konzultacije konzultantskih tvrtki čak 30% pripada toj djelatnosti, samo 13%, u trgovini na malo 11%, u hotelima i restoranima 11%, 9% u trgovini na veliko, a u preostalim djelatnostima tek 3-5%. U djelatnosti prerađivačke industrije od njih 183 29% poduzeća ima certifikate nekih od ISO normi, a 14% koristi usluge savjetodavnih agencija. Od kontaktiranih 36 hotela i restorana samo 6% ima certifikate nekih od ISO normi dok ih 14% prima konzultacije. U građevinarstvu od ispitanih 74 poduzeća njih 16% ima certifikate, a 14% prima konzultacije. U trgovini na veliko anketirana su 63 poduzeća i njih 16% ima certifikate, a 11% se koristi uslugama savjetodavnih agencija. U trgovini na malo anketirano je 45 poduzeća od kojih 11% ima certifikate, a 18%

⁴⁵ Dumičić, K. (2004): Istraživanje implementiranosti sustava kvalitete u hrvatskim poduzećima, Zbornik ekonomskog fakulteta u Zagrebu, Vol. 2, broj 1, str. 49-50.

⁴⁶ Dumičić, K. (2004): Istraživanje implementiranosti sustava kvalitete u hrvatskim poduzećima, Zbornik ekonomskog fakulteta u Zagrebu, Vol. 2, broj 1, str. 55.

se služi konzultacijama. Djelatnost prijevoza sa skladištenja i veza zastupljena je u uzorku s 35 poduzeća, od čega njih 24% ima certifikate, a 11% koristi savjetodavne agencije. Iz ostalih djelatnosti uzorci su bili relativno mali i populacija nepoznata tako da nije moguće ponderiranje jer zaključci ne bi mogli biti pouzdani. Najveći broj certifikata imaju srednja poduzeća (41%), zatim velika poduzeća (33%), te mala poduzeća (26%).

Broj certifikata ISO 9001 u Republici Hrvatskoj u razdoblju 2005. do 2010. godine stalno raste. Dana 31.12.2010. godine bilo je 1.583 certifikata više nego na isti dan 2005., što je porast od 124%. Istodobno ostvaren je godišnji rast broja certifikata svake godini u odnosu na prethodnu.⁴⁷

U Europi je na dan 31.12.2003. godine ukupno 242.455 poduzeća imalo certifikat o primjeni norme ISO 9001. Udio hrvatskih poduzeća u tom broju iznosi 0,0028, odnosno 0,28%. do 2010. godine udio hrvatskih poduzeća s certifikatom primjene norme ISO 9001 u ukupnom broju europskih poduzeća s takvim certifikatom se skoro udvostručio, te iznosi 0,0054, tj 0,54%. Očekuje se da će se kao i u promatranom razdoblju, nastavi taj konstantni trend povećanja udjela hrvatskih poduzeća s certifikatom primjene norme ISO 9001 u ukupnom broju europskih poduzeća s istim takvim certifikatom. Navedeno proizlazi iz činjenice da se u Hrvatskoj bilježe konstantno veće stope porasta broja certificiranih poduzeća, nego što je to slučaj u Europi. Ukupno je na svijetu na dan 31.12.2003. godine 497.919 poduzeća posjedovalo certifikat o primjeni norme ISO 9001. U promatranome razdoblju broj certificiranih poduzeća se i više nego udvostručio. Tako je na dan 31.12.2010. godine ukupno 1.109.905 poduzeća iz cijelog svijeta imalo certifikat o primjeni norme ISO 9001. Kao i na europskoj, tako i na svjetskoj razini prisutne su velike oscilacije u broju novocertificiranih poduzeća. Posebno je izražen pad broja novocertificiranih poduzeća u 2007. godini u odnosu na 2006. godinu. Nakon 2007. godine bilježi se daljnji rast broja poduzeća u svijetu s certifikatom primjene norme ISO 9001, ali taj rast više nije ni približno izražen kao što je to bilo u razdoblju od 2004. do 2006. godine.⁴⁸

Prema istraživanjima⁴⁹ u Iraku je, unatoč širokoj primjeni, do kraja 2008. godine samo pet organizacija imalo certifikat za primjeru norme ISO 9001.

⁴⁷ Drljača, M.(2012): Sustav upravljanja kvalitetom i kvaliteta sustava upravljanja, Kvalitet i izvrsnost, Vol. 1, broj 7-8, str. 16.

⁴⁸ Žmuk, B. (2012): Tretman statističkih metoda u normama za upravljanje kvalitetom, te u računovodstvenim i revizijskim standardima, Zbornik ekonomskog fakulteta u Zagrebu, Vol. 10, broj 2, str. 155.

⁴⁹ AL-Najjar, S. M., (2011): ISO 9001 Implementation Barriers and Misconceptions: An Empirical Study, International Journal of Business Administration, Vol. 2, broj 3, str. 118.

Istraživanja pokazuju kako su ISO standardi jedni od najboljih standarda. Dokazi iz Velike Britanije i Sjedinjenih Američkih Država upućuju na jako veliku važnost certifikata ISO 9000, a to će se još i povećavati. ISO 9000 predstavlja nepolitičku osnovicu za kvalitetu, jednostavno zato što nadilazi jezične i kulturološke barijere,, što nijedan drugi standard nije uspio postići. Sami ISO standardi nisu dovoljni. Potrebno je implementirati sustav cjelokupnog upravljanja kvalitetom. Zbog toga se noviji ISO standardi sve više prilagođavaju načelima cjelokupnog upravljanja kvalitetom.⁵⁰

Broj organizacija koje imaju ISO certifikat je u stalnom porastu, kako u Republici Hrvatskoj, tako i u svijetu. Iako se bilježi slabiji porast njihovog broja nego u prethodnim godinama, i dalje taj broj raste.

Prema istraživanjima⁵¹ uočeno je da 77% od ispitanih trgovačkih društava koja imaju sustav upravljanja kvalitetom i vode evidenciju o troškovima kvalitete uočavaju bitno smanjenje manjkavih proizvoda. Time se zapravo potvrđuje ostvarenje jednog od glavnih ciljeva upravljanja kontrolom, a to je ostvarenje nulte razine nedostataka. Također, 70% trgovačkih društava uviđa da se tijekom vremena troškovi odstupanja od kvalitete smanjuju u slučaju ako društvo ima implementiran sustav upravljanja kvalitetom. Trgovačka poduzeća koja prate troškove kvalitete, izvještavaju o njima, utvrđuju smanjenje troškova i povećanje prihoda.

Istraživanja pokazuju da je razvijeno interno orijentirano računovodstvo u službi upravljanja kvalitetom. Razvijeno interno orijentirano računovodstvo omogućuje efikasniju provedbu činjeničnog pristupa u odlučivanju i dostizanje više razine zrelosti sustava upravljanja kvalitetom.⁵²

Temeljem provedene analize poslovanja može se zaključiti da je certificirani sustav upravljanja imao pozitivan utjecaj na kretanje poslovnog rezultata od godine t do kraja razdoblja. Isto tako, pozitivan trend poslovnog rezultata započeo je prije samog certificiranja sustava upravljanja kvalitetom, već u godini (t-1) i (t-2), dakle godinu, odnosno dvije ranije, a to su godine početka projekta uspostave sustava upravljanja kvalitetom. U tim godinama prije certifikacije dok još

⁵⁰ Lai, P.C., Soltani, E. (2007): Approaches to quality management in the UK: survey evidence and implications, *Benchmarking: An International Journal*, Vol. 14, broj 4, str. 431.

⁵¹ Rogošić, A. (2009): Računovodstvo troškova u funkciji upravljanja kvalitetom, *Ekonomski misao i praksa*, broj 1, str. 122-124.

⁵² Ramljak, B., Rogošić, A. (2013): Interno orijentirano računovodstvo u provedbi strategije kvalitete, *Ekonomski pregled*, Vol. 64, broj 1, str. 43.

nije bio u cijelosti implementiran sustav upravljanja kvalitetom, može se govoriti o psihološkom utjecaju odluke o početku projekta i intenzivnom radu na njegovu provođenju, jer je cijela organizacija bila mobilizirana na ciljevima projekta. U prilog zaključku da je otvaranje projekta i njegov završetak certificiranjem sustava upravljanja kvalitetom imalo pozitivan utjecaj na poslovanje organizacije i kretanje poslovnog rezultata ide činjenica da su se početkom projekta i tijekom implementacije u organizaciji dogodile bitne kvalitativne promjene u svim strukturnim elementima sustava upravljanja: nova uprava, procesna organizacija, školovanje na svim razinama, profesionalni menadžer kvalitete, nova vizija i ciljevi, nova kultura organizacije i slično.⁵³

Veličina poduzeća varijabla je koja je najčešće izučavana u organizacijskim istraživanjima.

Istraživanja pokazuju da se velika poduzeća lakše odlučuju za certifikaciju. Međutim, i mala poduzeća smatraju certifikaciju korisnom. Veliki broj poduzeća smatra da im je certifikat donio značajno povećanje konkurentske prednosti. Ukupno 66 % poduzeća smatra da im je certifikat u tome pomogao puno ili jako puno, dok samo 2 % poduzeća smatra da certifikat ima neznatan utjecaj na konkurentsku sposobnost. Iz ovoga se može zaključiti da u percepciji samih poduzeća, certifikat ima svoju težinu i ugled na tržištu i da poduzeća s certifikatom mogu računati na bolju startnu poziciju. Certifikat se sasvim sigurno može koristiti kao alat u izgradnji i jačanju pozitivnog imidža u javnosti. 37% anketiranih je kao osnovni razlog navelo poboljšanje kvalitete vlastitih proizvoda dok se 59% izjasnilo za razloge koje možemo uvrstiti u grupu vanjskih utjecaja: konkurentska prednost, direktni zahtjev kupca ili promocijski i marketinški razlozi.⁵⁴

Prethodna istraživanja pokazala su kako velika poduzeća u većoj mjeri primjenjuju potpuno upravljanje kvalitetom. Velika poduzeća imaju mogućnosti u većoj mjeri primjenjivati suvremene metode i koncepte. Razlog je u većem obujmu resursa s kojim takva poduzeća raspolažu, ali i u većim zahtjevima koje kompleksnija organizacijska struktura i menadžment stavljaju pred poduzeće.⁵⁵

⁵³ Drljača, M. (2010): Konzistentnost upravljanja kvalitetom i poslovnog rezultata, Kvalitet, broj 1-2, str. 38.

⁵⁴ Kljajin, M., Kondić, Ž., Maglič, L., Tunjić, Đ. (2013): Utjecaj certifikacije sustava upravljanja kvalitetom na konkurentnost u hrvatskom gospodarstvu, Kvalitetom protiv recesije / Drljača, Miroslav - Zagreb : Hrvatsko društvo menadžera kvalitete, str. 146-147.

⁵⁵ Mijoč, J., Pekanov Starčević, D., Vrdoljak, T. (2012): Mjerenje utjecaja potpunog upravljanja kvalitetom na financijsku uspješnost hrvatskih poduzeća, Ekonomski vjesnik: Review of Contemporary Entrepreneurship, Business, and Economic Issues, Vol. 25, broj 2, str. 293-304.

Prema istraživanjima⁵⁶ velika poduzeća, poduzeća koja su organizacijski snažna i u kojima je prisutno demonstriranje svih odlika kvalitete u svakodnevnom radu i ponašanju, imaju češće implementiran sustav upravljanja kvalitetom u odnosu na mala i srednja poduzeća. Osnovni razlog neuvođenja certifikata u mala poduzeća, a samim tim nepostojanje računovodstva troškova kvalitete kod njih su previsoka cijena uvođenja sustava kvalitete i činjenica da poduzeća nisu organizacijski ni dokumentacijski spremna za uvođenje sustava kvalitete.

⁵⁶ Rajić, D., Zambelli, S. (2014): Analiza sustava kvalitete u certificiranim i necertificiranim hrvatskim vanjskotrgovinskim poduzećima, Poslovna izvrsnost, Vol. 8, broj 1, str. 87-98.

4. EMPIRIJSKO ISTRAŽIVANJE

4.1. Definiranje uzorka

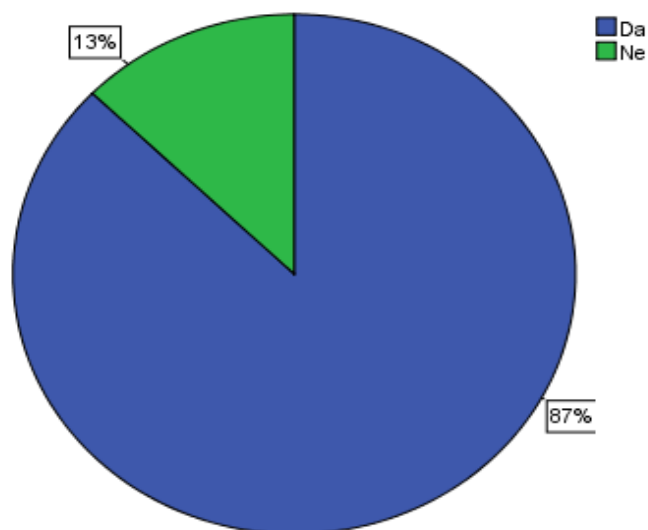
Istraživanje je provedeno tijekom srpnja 2019. godine metodom anketiranja. Istraživanje je provedeno neizravnim pristupom putem elektronske pošte. U provođenju ankete koristio se upitnik koji sadržava 10 pitanja, uz naglašenu napomenu da je za ispunjavanje potrebno izdvojiti 2-3 minute. Takav pristup se koristio kako bi se potakao što veći broj ispitanika na sudjelovanje. Prvi dio ankete odnosio se na pitanja vezano za sustavno upravljanje kvalitetom, dok se drugi dio ankete bavio računovodstvom troškova kvalitete. Sudionici su obaviješteni da se anketa provodi isključivo u svrhu istraživanja u procesu izrade diplomskog rada, te da je anketa potpuno anonimna.

U uzorak su uzeta poduzeća koja su prema popisu iz 2007. godine imala certifikat ISO 9001, a da su još uvijek aktivna. Podaci o poduzećima odabranima za anketiranje pronađeni su na stranici Kvaliteta.inet.hr. Anketa je poslana na elektroničke pošte 945 poduzeća, od kojih je 102 ispunilo anketu, što rezultira odazivom od 10,8%, što se može okarakterizirati kao slabi povrat ankete. Međutim, dobiveni uzorak može se smatrati podobnim za statističku obradu, jer je veći od 30, te je moguće obaviti statističku analizu. Pri analizi rezultata istraživanja veličina uzorka će varirati s obzirom da u nekim slučajevima poduzeća nisu odgovorila na svako pitanje u anketnom upitniku.

Obrada podataka u svrhu provjere postavljenih hipoteza je izvršena korištenjem Statistical Package for the Social Sciences (SPSS) i Microsoft Excel.

4.2. Rezultati istraživanja

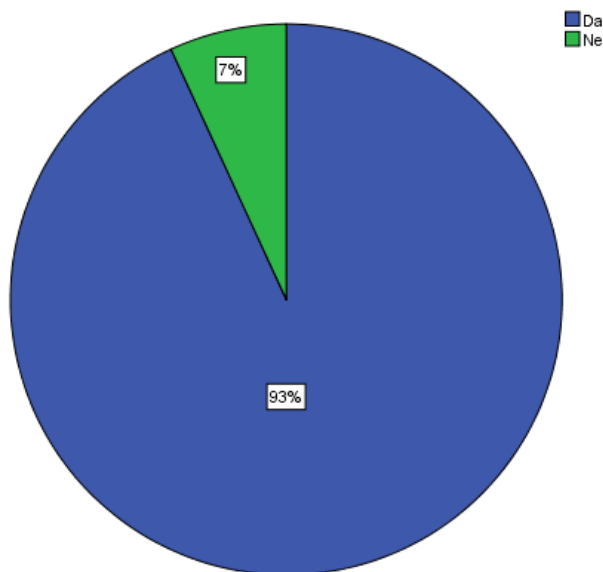
U istraživanju su sudjelovala 102 poduzeća u Republici Hrvatskoj. Njih 89 odgovorilo da je upravlja sustavno kvalitetom, dok ih 13 ne upravlja sustavno kvalitetom.



Graf 1: Sustavno upravljanje kvalitetom

Izvor: Izračun autora

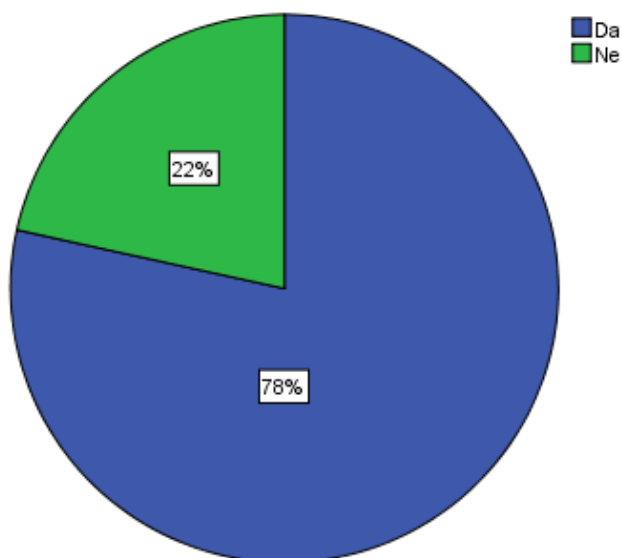
Na odgovor na pitanje o tome je li poduzeće ikada bilo certificirano prema normi ISO 9001, njih 95 dalo je potvrđan odgovor, dok samo njih 7 nikada nije bilo certificirano.



Graf 2: Certificiranost poduzeća prema normi ISO 9001 u prošlosti

Izvor: Izračun autora

Od 102 ispitana poduzeća trenutno je certificirano prema normi ISO 9001 njih 80 odnosno 78%, a njih 22 odnosno 22% trenutno nije certificirano.



Graf 3: Certificiranost ispitanika prema normi ISO 9001

Izvor: Izračun autora

Uvidom u Grafikon 2 i 3 može se zaključiti da su neka poduzeća odustala od certificiranja prema ISO 9001, ali ne nužno od sustava upravljanja kvalitetom (Grafikon 1).

Tablica 2: Provedba načela upravljanja kvalitetom

	Usredotočeno st na kupce	Usmjereno st vodstva na upravljanje kvalitetom	Uključeno st zaposlenik a	Procesna orijentirano st	Činjenični pristup odlučivanj u	Kontinuirano unaprjeđivan je	Sustavni pristup upravljanj u	Obostr ano korista n odnos s dobavlja čima
N	100	101	101	101	100	101	100	98
Važeć a Nedostaje	2	1	1	1	2	1	2	4
Aritmetičk a sredina	4,430	4,248	3,871	3,921	3,920	4,040	3,900	4,184
Standardn a	,8319	,9100	,8907	,8796	,9711	,9157	1,0200	,9007
Devijacija								
Minimum	1,0	2,0	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0
Maksimum	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0

Izvor: Izračun autora

Ispitanicima je bilo ponuđeno da ocijene razinu provedbe načela upravljanja kvalitetom prema skali od 1 do 5, pri čemu je oznaka 1 za nedovoljan, 2 dovoljan, 3 dobar, 4 vrlo dobar i 5 za izvrstan. Načela za koja su trebala odrediti stupanj provedbe su: *Usredotočenost na kupce*, *Usmjerenost vodstva na upravljanje kvalitetom*, *Uključenost zaposlenika*, *Procesna orijentiranost*, *Činjenični pristup odlučivanju*, *Kontinuirano unaprjeđivanje*, *Sustavni pristup upravljanju*, *Obostrano koristan odnos s dobavljačima*.

Najmanja ocjena koju je dobilo načelo *Usredotočenost na kupca* je 1, a najveća 5. Srednja vrijednost je 4,43, a prosječno odstupanje od prosjeka iznosi 0,8319.

Najmanja ocjena koju je dobilo načelo *Usmjerenost vodstva na upravljanje kvalitetom* je 2, a najveća 5. Srednja vrijednost je 4,248, a prosječno odstupanje od prosjeka iznosi 0,91.

Najmanja ocjena koju je dobilo načelo *Uključenost zaposlenika* je 1, a najveća 5. Srednja vrijednost je 3,871, a prosječno odstupanje od prosjeka iznosi 0,8907.

Najmanja ocjena koju je dobilo načelo *Procesna orijentiranost* je 1, a najveća 5. Srednja vrijednost je 3,921, a prosječno odstupanje od prosjeka iznosi 0,8796.

Najmanja ocjena koju je dobilo načelo *Činjenični pristup odlučivanju* je 1, a najveća 5. Srednja vrijednost je 3,92, a prosječno odstupanje od prosjeka iznosi 0,9711.

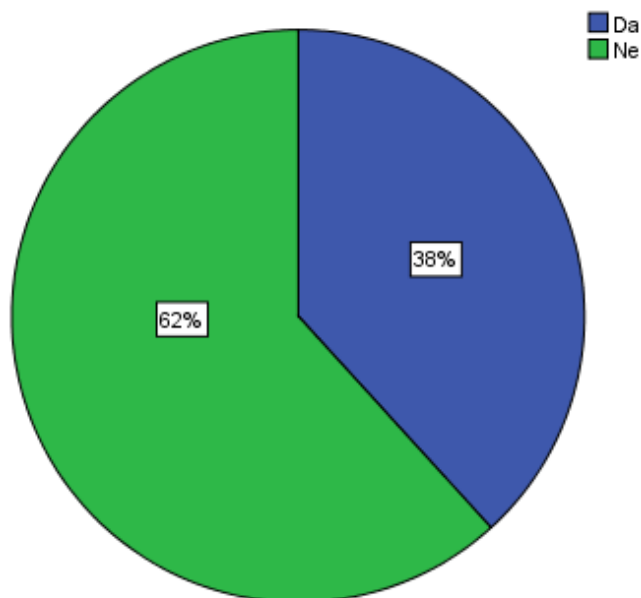
Najmanja ocjena koju je dobilo načelo *Kontinuirano unaprjeđenje* je 1, a najveća 5. Srednja vrijednost je 4,04, a prosječno odstupanje od prosjeka iznosi 0,9157.

Najmanja ocjena koju je dobilo načelo *Sustavni pristup upravljanju* je 1, a najveća 5. Srednja vrijednost je 3,9, a prosječno odstupanje od prosjeka iznosi 1,02.

Najmanja ocjena koju je dobilo načelo *Obostrano koristan odnos s dobavljačima* je 1, a najveća 5. Srednja vrijednost je 4,184, a prosječno odstupanje od prosjeka iznosi 0,9.

Dolazi se do zaključka da je načelo koje ispitanici najviše provode načelo usredotočenosti na kupce, dok je načelo uključenost zaposlenika načelo koje se među ispitanicima najmanje provodi. Najveće odstupanje od prosjeka ima načelo sustavnog pristupa upravljanju.

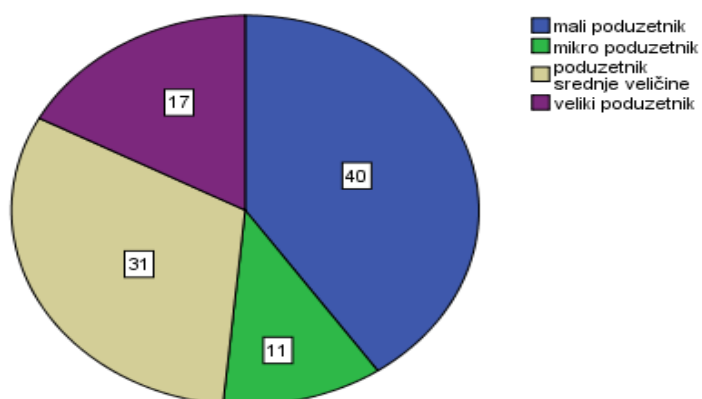
Od 102 ispitanika 39 odnosno 38% ih primjenjuje računovodstvo troškova kvalitete, dok njih 63 odnosno 62% ne primjenjuje računovodstvo troškova kvalitete.



Graf 4: Primjena računovodstva troškova kvalitete u organizaciji

Izvor: Izračun autora

Iz sljedećeg grafa se može vidjeti da od 99 ispitanika koji su odgovorili na pitanje o veličini organizacije, najviše je malih poduzetnika, njih 40. Mikro poduzetnika među ispitanicima ima 11, poduzetnika srednje veličine 31 te 17 velikih poduzetnika.



Graf 5: Ispitanici prema veličini organizacije

Izvor: Izračun autora

U nastavku je prikazano testiranje hipoteza.

H1: Poduzeća koja imaju računovodstvo troškova kvalitete bolje upravljaju kvalitetom, što omogućuje ostvarivanje boljih poslovnih rezultata

Tablica 3: Utjecaj praćenja troškova kvalitete na smanjenje troškova odstupanja od kvalitete

		Primjenjuje li organizacija računovodstvo troškova kvalitete?		Ukupno
		da	ne	
Smanjenje troškova	1,0	0	2	2
odstupanja od kvalitete	2,0	3	4	7
	3,0	7	9	16
	4,0	20	9	29
	5,0	9	0	9
Ukupno		39	24	63

Izvor: Izračun autora

Prethodna tablica pokazuje da ispitanici koji primjenjuju računovodstvo troškova kvalitete smatraju u većem broju da praćenje troškova kvalitete vrlo dobro ili izvrsno utječe na smanjenje troškova odstupanja od kvalitete. Nitko od ispitanika koji ne primjenjuju računovodstvo troškova kvalitete ne smatra da praćenje troškova kvalitete izvrsno utječe na smanjenje troškova odstupanja od kvalitete.

Iz sljedeće tablice može se uočiti da najveći broj organizacija koje primjenjuju računovodstvo troškova, njih 16, smatra da praćenje troškova vrlo dobro utječe na smanjenje neuskladnih proizvoda i usluga, dok najveći broj organizacija koje ne primjenjuju računovodstvo troškova kvalitete, njih 9, smatra da praćenje troškova kvalitete dobro utječe na smanjenje neuskladnih proizvoda i usluga.

Tablica 4: Utjecaj praćenja troškova kvalitete na smanjenje neuskladnih proizvoda i usluga

		Primjenjuje li organizacija računovodstvo troškova kvalitete?		Ukupno
		da	ne	
Smanjenje nesukladnih proizvoda i usluga	1,0	0	2	2
	2,0	3	3	6
	3,0	10	9	19
	4,0	16	7	23
	5,0	10	3	13
Ukupno		39	24	63

Izvor: Izračun autora

Tablica 5: Utjecaj praćenja troškova kvalitete na povećanje ukupnih prihoda

		Primjenjuje li organizacija računovodstvo troškova kvalitete?		Ukupno
		da	ne	
Povećanje ukupnih prihoda	1,0	0	3	3
	2,0	6	3	9
	3,0	14	14	28
	4,0	12	3	15
	5,0	7	2	9
Ukupno		39	25	64

Izvor: izračun autora

Iz prethodne tablice može se vidjeti da bez obzira na to vode li organizacije računovodstvo troškova kvalitete većina smatra da praćenje troškova kvalitete dobro utječe na povećanje ukupnih prihoda. Ipak, 19 menadžera kvalitete u organizacijama koje primjenjuju računovodstvo troškova kvalitete smatra da praćenje troškova kvalitete vrlo dobro i izvrsno utječe na povećanje ukupnih prihoda.

Tablica 6: Rangovi, Mann-Whitney U test

	Primjenjuje li organizacija računovodstvo troškova kvalitete?	N	Prosjek ranga	Suma ranga
Povećanje ukupnih prihoda	da	39	36,28	1415,00
	ne	25	26,60	665,00
	Ukupno	64		
Smanjenje nesukladnih proizvoda i usluga	da	39	35,65	1390,50
	ne	24	26,06	625,50
	Ukupno	63		
Smanjenje troškova odstupanja od kvalitete	da	39	37,73	1471,50
	ne	24	22,69	544,50
	Ukupno	63		

Izvor: Izračun autora

Tablica 7: Mann-Whitney U test

	Povećanje ukupnih prihoda	Smanjenje nesukladnih proizvoda i usluga	Smanjenje troškova odstupanja od kvalitete
Mann-Whitney U	340,000	325,500	244,500
Wilcoxon W	665,000	625,500	544,500
Z	-2,142	-2,109	-3,368
Empirijska signifikantnost	,032	,035	,001

Varijabla grupiranja: Primjenjuje li organizacija računovodstvo troškova kvalitete?

Izvor: Izračun autora

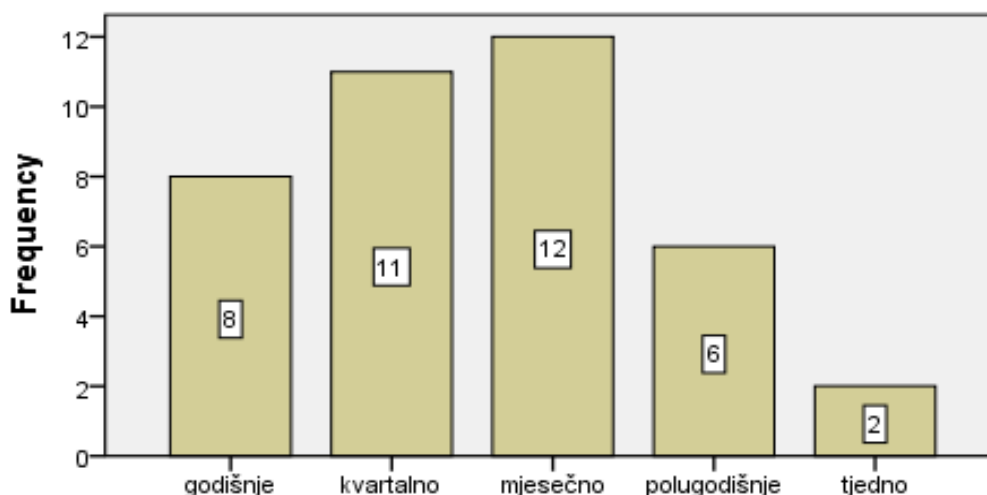
Prilikom testiranja proveden je Mann-Whitney U test. Ako je $p < 0,05$ dolazi se do zaključka da postoji statistički značajna veza između odabranih varijabli. Rezultati ovog testa prikazani su u tablici 7. Prema dobivenim rezultatima može se vidjeti da je empirijska signifikantnost 0,032 u slučaju povećanja prihoda, pa se može zaključiti da postoji statistički značajna razlika

u rangovima u ocjeni o povećanju ukupnim prihoda u poduzećima koja primjenjuju računovodstvo troškova kvalitete i onih koji to ne čine.

Vezano za smanjenje neuskladnih proizvoda i usluga može se vidjeti da je empirijska signifikantnost 0,035, pa se može zaključiti da postoji statistički značajna razlika u rangovima u ocjeni o smanjenju neuskladnih proizvoda i usluga u poduzećima koja primjenjuju računovodstvo troškova kvalitete i onih koji ne primjenjuju računovodstvo troškova kvalitete.

Što se tiče smanjenja troškova odstupanja od kvalitete empirijska razina signifikantnosti iznosi 0,001 pa se može zaključiti da postoji statistički značajna razlika u rangovima u ocjeni o smanjenju troškova odstupanja od kvalitete u poduzećima koja primjenjuju računovodstvo troškova kvalitete i onih koji ne primjenjuju računovodstvo troškova kvalitete.

Iz svega navedenog, može se zaključiti da se prihvaća temeljna hipoteza da poduzeća koja primjenjuju računovodstvo troškova kvalitete bolje upravljaju kvalitetom što im omogućuje ostvarenje boljih poslovnih rezultata.



Graf 6: Učestalost izvještavanja o troškovima kvalitete

Izvor: Izračun autora

Kao što se može vidjeti iz prethodnog grafa najviše poduzeća koja primjenjuju računovodstvo troškova kvalitete izvještavaju o troškovima kvalitete mjesečno, njih 12, i kvartalno, njih 11. Najmanje ispitanika izvještava o troškovima kvalitete tjedno, samo 2.

H2: Računovodstvo troškova kvalitete razvijenije je u velikim nego srednjim i malim poduzećima.

Tablica 8: Razvijenost računovodstva troškova kvalitete prema veličini organizacije

		Prema Zakonu o računovodstvu, organizacija u kojoj radite je:				Ukupno
		veliki poduzetnik	poduzetnik srednje velicine	mali poduzetnik	mikro poduzetnik	
Ukoliko primjenjujete	2,0	0	0	2	0	2
računovodstvo troškova	3,0	5	3	3	0	11
kvalitete (Quality Costing),	4,0	2	8	6	2	18
molim ocijenite isti!	5,0	2	4	1	0	7
Ukupno		9	15	12	2	38

Izvor: izračun autora

Kao što se može vidjeti iz prethodne tablice najveći broj ispitanika koji primjenjuju računovodstvo troškova kvalitete klasificira se kao srednji poduzetnici, njih 15, zatim mali poduzetnici, njih 12, velikih poduzetnika je 9, dok samo 2 mikro poduzetnika primjenjuju računovodstvo troškova kvalitete. Veliki poduzetnici najčešće smatraju da im je razvijenost sustava računovodstva kvalitete dobro, većina srednjih poduzetnika smatra da im je razvijenost sustava vrlo dobro, baš kao i mali i mikro poduzetnici.

Kako bi se donio zaključak o drugoj hipotezi provest će se Kruskal-Wallis test. Ako empirijska signifikantnost nakon testa iznosi manje od 5% znači da postoji značajna veza između veličine poduzeća i razvijenosti računovodstva troškova kvalitete.

Tablica 9: Kruskal-Wallis test

	Ukoliko primjenjujete računovodstvo troškova kvalitete (Quality Costing), molim ocijenite isti!
Hi-kvadrat	3,334
Stupnjevi slobode	3
Signifikantnost	,343

Varijabla grupiranja: Prema zakonu o računovodstvu, organizacija u kojoj radite je:

Izvor: Izračun autora

Kao što se može vidjeti iz tablice 9, empirijska signifikantnost iznosi 0,343 iz čega se može zaključiti da ne postoji statistički značajna razlika u rangovima u razvijenost računovodstva troškova kvalitete u ovisnosti u veličini poduzeća. Iz svega navedenog može se zaključiti da se odbacuje hipoteza kako velika poduzeća imaju razvijenije računovodstvo troškova kvalitete od malih i srednjih poduzeća.

Ispitanicima je bilo ponuđeno da ocijene suglasnost o izjavama o upravljanju kvalitetom prema skali od 1 do 5, pri čemu je oznaka 1 za u potpunosti se ne slažem, 2 djelomično se na slažem, 3 niti se slažem niti ne slažem, 4 djelomično se slažem i 5 u potpunosti se slažem. Izjave za koje su trebala odrediti stupanj slaganja su: *Računovodstvene informacije su važne u upravljanju kvalitetom, Često se oslanjamo na računovodstvene informacije prilikom upravljanja kvalitetom, Upravljanje kvalitetom poboljšava profitabilnost, Upravljanje kvalitetom poboljšava likvidnost, Upravljanje kvalitetom omogućuje bolji ukupni poslovni rezultat.*

Tablica 10: Suglasnost o izjavama o upravljanju kvalitetom

		Računovodstvene informacije su važne u upravljanju kvalitetom	Često se oslanjamo na računovodstvene informacije pri upravljanju kvalitetom	Upravljanje kvalitetom poboljšava profitabilnost	Upravljanje kvalitetom poboljšava likvidnost	Upravljanje kvalitetom omogućuje bolji ukupni poslovni rezultat
N	Važeća	92	91	90	90	90
	Nedostaje	10	11	12	12	12
	Aritmetička sredina	4,196	3,615	4,100	3,856	4,089
	Standardna devijacija	,9404	1,1032	,8487	1,0119	,9198
	Minimum	1,0	1,0	2,0	1,0	2,0
	Maksimum	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0

Izvor: Izračun autora

Najmanja ocjena koju je dobila izjava *Računovodstvene informacije su važne u upravljanju kvalitetom* je 1, a najveća 5. Srednja vrijednost je 4,196, a prosječno odstupanje od prosjeka iznosi 0,9404.

Najmanja ocjena koju je dobila izjava *Često se oslanjamo na računovodstvene informacije pri upravljanju kvalitetom* je 1, a najveća 5. Srednja vrijednost je 3,615, a prosječno odstupanje od prosjeka iznosi 1,1032.

Najmanja ocjena koju je dobila izjava *Upravljanje kvalitetom poboljšava profitabilnost* je 2, a najveća 5. Srednja vrijednost je 4,1, a prosječno odstupanje od prosjeka iznosi 0,8487.

Najmanja ocjena koju je dobila izjava *Upravljanje kvalitetom poboljšava likvidnost* je 1, a najveća 5. Srednja vrijednost je 3,856, a prosječno odstupanje od prosjeka iznosi 1,0119.

Najmanja ocjena koju je dobila izjava *Upravljanje kvalitetom omogućuje bolji ukupni poslovni rezultat* je 2, a najveća 5. Srednja vrijednost je 4,089, a prosječno odstupanje od prosjeka iznosi 0,9198.

Dolazi se do zaključka da je izjava s kojom se ispitanici najviše slažu *Računovodstvene informacije važne su u upravljanju kvalitetom*, dok je izjava *Često se oslanjamo na računovodstvene informacije pri upravljanju kvalitetom* ona s kojom se ispitanici najmanje slažu, koja također ima i najveće odstupanje od prosjeka. Prema tome, postoji svjesnost kako bi se pri upravljanju kvalitetom trebalo više oslanjati na računovodstvo, ali za sada, u praksi to nije slučaj.

5. ZAKLJUČAK

Iz svega navedenog može se zaključiti da uvođenje sustava kvalitete u organizaciju, u današnje vrijeme, mora poduzeti svako poduzeće koje želi ostvariti neko poboljšanje, smanjiti troškove, poticati zaposlenike, a sve kako bi poduzeće ostvarilo bolji konkurentski položaj. Potreba za vođenjem poduzeća kroz sustav cjelokupnog upravljanja kvalitetom nastaje u određenoj razvojnoj fazi poduzeća-onda kada su osnovni egzistencijalni i tehnološki problemi riješeni, kada su informatizacija društva, razvoj transporta i distribucijskih kanala postigli takav stupanj razvoja da kupci mogu birati između više ponuda za svoje potrebe, a imaju novca da to plate.

Troškovi kvalitete dijele se na troškove prevencije, ispitivanja, interno uočenih pogreški i eksterno uočenih pogreški. Praćenje troškova kvalitete i izvještavanje o troškovima kvalitete u Republici Hrvatskoj, a tako i u drugim zemljama, nije obveza koja proizlazi iz Zakona. Praćenje troškova kvalitete prepušteno je volji, odluci samih organizacija sudionika na tržištu.

Istraživanja su pokazala da broj ISO certifikata, kako u Hrvatskoj, tako i u svijetu je u stalnom porastu. Razlog tomu je to što implementacija sustava upravljanja kvalitetom pridonosi ostvarivanju boljih poslovnih rezultata i veće konkurentske prednosti.

Prema provedenom istraživanju od 102 ispitanika njih 80 trenutno je certificirano prema normi ISO 9001, dok računovodstvo troškova kvalitete primjenjuje 39 poduzeća. Razinu razvijenosti računovodstva troškova kvalitete najviše ih ocjenjuje kao vrlo dobrim, njih 19. Izvršno razvijenim računovodstvom troškova kvalitete smatra 7 menadžera kvalitete, njih 11 smatra da je dobro razvijen dok samo 2 poduzeća smatraju da je računovodstvo troškova kvalitete u njihovoj organizaciji dovoljno razvijeno.

Istraživanje je pokazalo vezu između primjene računovodstva troškova kvalitete i poboljšanja poslovnih rezultata. Prema rezultatima istraživanja pokazalo se kako ona poduzeća koja primjenjuju računovodstvo troškova kvalitete bolje upravljaju kvalitetom i ostvaruju bolje poslovne rezultate od poduzeća koja ne primjenjuju računovodstvo troškova kvalitete.

Također, istraživanje je pokazalo kako veličina poduzeća nema izravan utjecaj na razvijenost samog računovodstva troškova kvalitete unutar same organizacije.

6. LITERATURA

Knjige:

1. Buble, M. (2006): Menadžment, Ekonomski fakultet Split, Split
2. Dale, B. G., Plunkett, J. J. (1999): Quality costing, Gower Publishing, Velika Britanija
3. Perišić, M., Janković, S. (2006): Menadžersko računovodstvo hotela, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb

Časopis:

1. AL-Najjar, S. M., (2011): ISO 9001 Implementation Barriers and Misconceptions: An Empirical Study, International Journal of Business Administration, Vol. 2, broj 3, str. 118-131.
2. Bošnjak, M., Vinšalek Stipić, V. (2015): Praćenje troškova kvalitete u poslovnim organizacijama, Praktični menadžment – stručni časopis za teoriju i praksu menadžmenta, Vol. 6, broj 1, str. 137-140.
3. Britvić, J. (2011): Moderni sustavi upravljanja u organizacijama, Praktični menadžment, Vol. 2, broj 2, str. 72-80.
4. Drljača, M. (2003): Aspekti promatranja troškova kvalitete, Kvaliteta, broj 2, str. 10-13.
5. Drljača, M. (2010): Konzistentnost upravljanja kvalitetom i poslovnog rezultata, Kvalitet, broj 1-2, str. 32-40.
6. Drljača, M. (2003): Normativno uporište za praćenje troškova kvalitete, Kvaliteta, broj 1, str. 10-12.
7. Drljača M. (2003): Pojam i podjela troškova kvalitete, Kvaliteta, Broj 3-4, str. 5-8.
8. Drljača, M.(2012): Sustav upravljanja kvalitetom i kvaliteta sustava upravljanja, Kvalitet i izvrsnost, Vol. 1, broj 7-8, str. 16-19.
9. Drljača, M. (2003): Troškovi kvalitete-povijesni razvoj spoznaja i perspektive, Zbornik radova 5.Simpozija Suvremena stremljenja u upravljanju kvalitetom, Hrvatsko društvo menadžera kvalitete i Oskar, Zagreb, Trogir, str. 151-159.
10. Dumičić, K. (2004): Istraživanje implementiranosti sustava kvalitete u hrvatskim poduzećima, Zbronik ekonomskog fakulteta u Zagrebu, Vol. 2, broj 1, str. 45-66.

11. Funda, D. (2010): Sustav upravljanja kvalitetom u logistici, Tehnički glasnik, Vol. 4, broj 1-2, str. 94-98.
12. Kljajin, M., Kondić, Ž., Maglič, L., Tunjić, Đ. (2013): Utjecaj certifikacije sustava upravljanja kvalitetom na konkurentnost u hrvatskom gospodarstvu, Kvalitetom protiv recesije / Drljača, Miroslav - Zagreb : Hrvatsko društvo menadžera kvalitete, str. 143-151.
13. Lai, P.C., Soltani, E. (2007): Approaches to quality management in the UK: survey evidence and implications, Benchmarking: An International Journal, Vol. 14, broj 4, str. 429-453.
14. Lazibat, T., Matić, B. (2000): Troškovi kvalitete kao čimbenik povećanja konkurentnosti na domaćem i svjetskom tržištu, Ekonomski pregled, Vol.51, broj 11, str. 1334-1351.
15. Mijoč, J., Pekanov Starčević, D., Vrdoljak, T. (2012): Mjerenje utjecaja potpunog upravljanja kvalitetom na financijsku uspješnost hrvatskih poduzeća, Ekonomski vjesnik: Review of Contemporary Entrepreneurship, Business, and Economic Issues, Vol. 25, broj 2, str. 293-304.
16. Pavletić, D., Šuman, S. (2008): TQM – put do diferencijacije, Engineering Review, Vol. 28, broj 2, str. 131-142.
17. Perišić, M., Drljača, M. (2003): Interaktivnost računovodstva i menadžmenta kvalitete, Tourism and Hospitality management, Vol.9 No.2, str.13-28.
18. Perišić, M., Janković, S. (2006): Menadžersko računovodstvo hotela, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 77.
19. Rajić, D., Zambelli, S. (2014): Analiza sustava kvalitete u certificiranim i necertificiranim hrvatskim vanjskotrgovinskim poduzećima, Poslovna izvrsnost, Vol. 8, broj 1, str. 87-98.
20. Ramljak, B., Rogošić, A. (2013): Interno orijentirano računovodstvo u provedbi strategije kvalitete, Ekonomski pregled, Vol. 64, broj 1, str. 30-48.
21. Rogošić, A. (2009): Računovodstvo troškova u funkciji upravljanja kvalitetom, Ekonomska misao i praksa, broj 1, str. 115-128.
22. Rogošić, A.: Troškovi kvalitete – materijal za diplomski sveučilišni kolegij Računovodstvo troškova II, Ekonomski fakultet Split, 2018.
23. Rogošić, A.: Računovodstvo troškova kvalitete – materijal za diplomski sveučilišni kolegij Računovodstvo troškova II, Ekonomski fakultet Split, 2018.

24. Žmuk, B. (2012): Tretman statističkih metoda u normama za upravljanje kvalitetom, te u računovodstvenim i revizijskim standardima, Zbornik ekonomskog fakulteta u Zagrebu, Vol. 10, broj 2, str. 137-160.

Internet izvori:

1. Barbarić S., Grubišić D., Kekez Poljak J. (2011): Sustavi kvalitete – prednosti i nedostatci, [Internet]: raspoloživo na: https://issuu.com/kvaliteta.net/docs/barbaric_grubisic_kekez-poljak-rad
2. Drljača, M. (2003): Karakteristike troškova kvalitete, str. 5-6., [Internet], raspoloživo na: https://bib.irb.hr/datoteka/520960.Karakteristike_trokova_kvalitete.pdf
3. Drljača, M. (1998): Troškovi – pokazatelj kvalitete, str. 2., [Internet], raspoloživo na: https://www.researchgate.net/profile/Miroslav_Drljaca/publication/267562645_TROSKOVI_POKAZATELJ_KVALITETE/links/5763fd4f08aeb4b997fc8ec9/TROSKOVI-POKAZATELJ-KVALITETE.pdf
4. Drljača M. (2005): Troškovi kvalitete i financijski izvještaji, str. 57, [Internet], raspoloživo na: https://issuu.com/kvaliteta.net/docs/521164.trokovi_kvalitete_i_financijski_izvjetaji
5. International Organization for Standardization: About ISO, [Internet], raspoloživo na: <https://www.iso.org/about-us.html>
6. International Organization for Standardization: ISO 9004:2000, [Internet], raspoloživo na: <https://www.iso.org/standard/28692.html>
7. Mihanović, Damir. "Povezanost postizanja i održivosti leaderske pozicije s potpunim upravljanjem kvalitetom u velikim poduzećima u Republici Hrvatskoj." Disertacija, Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet, raspoloživo na: <https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:124:334058>
8. Qualitas podrška za poslovne izvrsnosti: ISO 9001 – Sustavi upravljanja kvalitetom, [Internet], raspoloživo na: <http://www.qualitas.hr/poslovno-savjetovanje/iso-9001-sustavi-upravljanja-kvalitetom.html>
9. Svijet kvalitete, Certifikat ISO 9001, [Internet], raspoloživo na: <https://www.svijet-kvalitete.com/index.php/ne-propustite/2395-certifikat-iso-9001>
10. Svijet kvalitete, Kvaliteta, [Internet], raspoloživo na: <https://www.svijet-kvalitete.com/index.php/kvaliteta>

11. Svijet kvalitete, Principi TQM-a, [Internet], raspoloživo na: <https://www.svijet-kvalitete.com/index.php/upravljanje-kvalitetom/1535-principi-tqm-a>

POPIS SLIKA

Slika 1: Osnovna podjela troškova kvalitete	17
Slika 2: Strukturna podjela troškova kvalitete	18
Slika 3: Normativno uporište za praćenje troškova kvalitete.....	23
Slika 4: Osnovna podjela aspekata promatranja troškova kvalitete.....	25
Slika 5: Korisnici računovodstvenih informacija aspekata promatranja troškova kvalitete	28

POPIS TABLICA

Tablica 1: Pogledi na kvalitetu.....	6
Tablica 2: Provedba načela upravljanja kvalitetom	36
Tablica 3: Utjecaj praćenja troškova kvalitete na smanjenje troškova odstupanja od kvalitete	39
Tablica 4: Utjecaj praćenja troškova kvalitete na smanjenje neuskladnih proizvoda i usluga	40
Tablica 5: Utjecaj praćenja troškova kvalitete na povećanje ukupnih prihoda.....	40
Tablica 6: Rangovi, Mann-Whitney U test	41
Tablica 7: Mann-Whitney U test.....	41
Tablica 8: Razvijenost računovodstva troškova kvalitete prema veličini organizacije.....	43
Tablica 9: Kruskal-Wallis test.....	44
Tablica 10: Suglasnost o izjavama o upravljanju kvalitetom.....	45

POPIS GRAFIKONA

Graf 1: Sustavno upravljanje kvalitetom.....	35
Graf 2:Certificiranost poduzeća prema normi ISO 9001 u prošlosti	35
Graf 3: Certificiranost ispitanika prema normi ISO 9001	36
Graf 4: Primjena računovodstva troškova kvalitete u organizaciji	38
Graf 5: Ispitanici prema veličini organizacije	38
Graf 6: Učestalost izvještavanja o troškovima kvalitete	42

SAŽETAK

Dugoročno očuvanje konkurentske pozicije više nije moguće bez upravljanja kvalitetom. Zagovornici upravljanja kvalitetom navode da sustavno upravljanje kvalitetom dovodi do smanjenja troškova i povećanja dobiti, što je i cilj svakog poduzeća. Računovodstvo troškova kvalitete dio je računovodstva organizacije. Mogu ga implementirati samo ona poduzeća koja upravljaju kvalitetom, no ono nije zakonska obveza. Rezultati navedene analize pokazuju da uspostava i provođenje računovodstva troškova kvalitete u organizaciji pomažu u smanjenju proizvodnje nekvalitetnih proizvoda i povećanja ukupnog prihoda poduzeća.

Ključne riječi: *računovodstvo troškova kvalitete, troškovi kvalitete, potpuno upravljanje kvalitetom*

SUMMARY

Long-term competitiveness cannot be achieved without quality management. Quality management advocates say that quality management systems lead to a reduction in costs and an increase in profits, which is every company's goal. Quality costing is part of the company's accounting system. This can only be implemented by companies that have active quality management systems in place; however, it is not a legal obligation. The analysis results show that establishing and implementing quality costing helps in reducing the production of low quality products and increases company's total earnings.

Key words: *quality costing, quality costs, total quality management*

PRILOG: Anketni upitnik

Anketa za menadžera kvalitete

1. Da li se u organizaciji sustavno upravlja kvalitetom?

Označite samo jedan oval.

☐ Da

☐ Ne

2. Jeste li ikad bili certificirani prema ISO 9001?

Označite samo jedan oval.

☐ Da

☐ Ne

3. Ima li organizacija trenutno certifikat ISO 9001?

Označite samo jedan oval.

☐ Da

☐ Ne

4. Molim Vas da ocijenite razinu provedbe načela upravljanja kvalitetom u organizaciji na skali od 1 (nedovoljno) do 5 (u potpunosti):

Označite samo jedan oval po retku.

	1	2	3	4	5
usredotočenost na kupce	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
usmjerenost vodstva na upravljanje kvalitetom	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
uključenost zaposlenika	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
procesna orijentiranost	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
činjenični pristup odlučivanju	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
kontinuirano unaprjeđivanje	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
sustavni pristup upravljanju	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
obostrano koristan odnos s dobavljačima	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

5. Primjenjuje li organizacija računovodstvo troškova kvalitete?

Označite samo jedan oval.

- ☐ Da
- ☐ Ne

6. Ukoliko primjenjujete računovodstvo troškova kvalitete (Quality Costing), molim ocijenite isti!

Označite samo jedan oval.

	1	2	3	4	5	
nedovoljno razvijen sustav	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	iznimno razvijen sustav

7. Ukoliko primjenjujete računovodstvo troškova kvalitete, koliko često se sastavljaju izvještaji o troškovima kvalitete?

Označite samo jedan oval.

- ☐ tjedno
☐ mjesečno
☐ kvartalno
☐ polugodišnje
☐ godišnje

8. Molim Vas ocijenite u kojoj mjeri praćenje troškova kvalitete utječe na:

Označite samo jedan oval po retku.

	1 nedovoljno	2	3	4	5 izvrsno
smanjenje nesukladnih proizvoda i usluga.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
smanjenje troškova odstupanja od kvalitete.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
povećanje ukupnih prihoda.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
bolje donošenje poslovnih odluka.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Redak 5	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
pametnije investiranje.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

9. Molim Vas ocijenite na skali od 1 (u potpunosti se ne slažem) do 5 (u potpunosti se slažem) suglasnost sa sljedećim izjavama:

Označite samo jedan oval po retku.

	1	2	3	4	5
Računovodstvene informacije su važne u upravljanju kvalitetom.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Često se oslanjamo na računovodstvene informacije pri upravljanju kvalitetom.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Upravljanje kvalitetom poboljšava profitabilnost.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Upravljanje kvalitetom poboljšava likvidnost.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Upravljanje kvalitetom omogućuje bolji ukupni poslovni rezultat.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

10. Prema zakonu o računovodstvu, organizacija u kojoj radite je:

Označite samo jedan oval.

- ☐ veliki poduzetnik
☐ poduzetnik srednje veličine
☐ mali poduzetnik
☐ mikro poduzetnik